



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 16, n. 2, Jul./Dez., 2024

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 18.05.2023. Revisado por pares em: 20.09.2023. Reformulado em: 16.10.2023. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2024v16n2ID32592

Uso do sistema de controle gerencial como propulsor do desenvolvimento de uma empresa familiar

Management control system use as a driver for the development of a family business

Uso del sistema de control de gestión como motor para el desarrollo de una empresa familiar

Autores

Michele Josiane Rutz Buchweitz

Doutoranda em Educação pela Universidade Federal de Pelotas (UFPel). Mestra em Contabilidade pela Universidade Federal do Rio Grande (FURG), Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis - ICEAC. Endereço: Av. Itália, km 8 s/nº, Carreiros, 96203900 - Rio Grande, RS – Brasil. Identificadores (ID):

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-5523-9882>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3642155535871210>

E-mail: michelejrb@gmail.com

Ana Paula Capuano da Cruz

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA/USP). Professora Adjunta da Universidade Federal do Rio Grande (FURG), Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis - ICEAC. Av. Itália, km 8 s/nº, Carreiros, 96203900 - Rio Grande, RS – Brasil. Identificadores (ID):

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-6064-1614>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8832489532145248>

E-mail: anapaulacapuanocruz@gmail.com

Alexandre Costa Quintana

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Professor da Universidade Federal do Rio Grande (FURG), Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis - ICEAC. Endereço: Av. Itália, km 8 s/nº, Carreiros, 96203900 - Rio Grande, RS – Brasil. Identificadores (ID):

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6896-9465>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2892225053608462>

E-mail: professorquintana@hotmail.com

(Artigo apresentado XX USP International Conference in Accounting)

Resumo

Objetivo: Investigar como se deu o uso do sistema de controle gerencial ao longo do desenvolvimento de uma empresa familiar, buscando-se compreender como a empresa se desenvolveu, fundamentalmente no que diz respeito ao pacote de sistema de controle gerencial.

Metodologia: Estudo de caso único, realizado por meio de entrevistas, observação e análise documental, com abordagem qualitativa.

Resultados: No que tange ao desenvolvimento, a empresa enfrentou momentos de evolução e revolução, marcados por uma fase de ruptura em que foi preciso profissionalizar os processos que vinham sendo adotados. O sistema de controle sofreu evolução significativa, imprimindo uma readequação às necessidades do mercado. O planejamento é difundido e o orçamento é uma ferramenta utilizada para fins de controle. O sistema de recompensas é utilizado de forma tímida e os controles administrativos são evidenciados a partir da consolidação das políticas e regras organizacionais.

Contribuições do Estudo: A pesquisa em contabilidade vem demonstrando que há espaço para pesquisas que busquem extrapolar a mera utilidade básica dela: o fisco. Assim, o presente estudo contribui para evidenciar que essa concepção ainda existe, na qual o *Controller* e a Contadora reforçam este estereótipo. Dessa forma, os achados contribuem em termos práticos que essa empresa e outras que tenham estrutura semelhante possam se fazer valer desses resultados para transpor esta estagnação, permitindo que o setor contábil forneça suporte gerencial à organização.

Palavras-chave: Desenvolvimento das Organizações; Empresa Familiar; Uso do Sistema de Controle Gerencial.

Abstract

Purpose: To investigate how the management control system was used throughout the development of a family business. Seeking to understand how the company developed, fundamentally with regard to the management control system package.

Methodology: It was a unique case study, conducted through interviews, observation and document analysis, with a qualitative approach.

Results: With regard to development, the company faced moments of evolution and revolution, marked by a phase of rupture in which it was necessary to professionalize the processes that had been adopted. The control system has evolved considerably, giving it a readjustment to market needs. Planning is widespread and budgeting is a tool used for control purposes. The reward system is used shyly and administrative controls are evidenced from the consolidation of organizational policies and rules.

Contributions of the Study: Accounting research has shown that there is room for research that seeks to go beyond its mere basic utility: the tax authorities. Thus, the present study contributes to show that this conception still exists, in which the Controller and the Accountant

reinforce this stereotype. In this way, the findings contribute in practical terms to this company and others that have a similar structure to be able to make use of these results to overcome this stagnation, allowing the accounting sector to provide management support to the organization.

Keywords: Organizational Development; Family business; Use of Management Control System.

Resumen

Objetivo: Investigar cómo se utilizó el sistema de control de gestión a lo largo del desarrollo de una empresa familiar, buscando comprender cómo se desarrolló la empresa, fundamentalmente en lo que se refiere al paquete del sistema de control de gestión.

Metodología: Estudio de caso único, realizado a través de entrevistas, observación y análisis de documentos, con enfoque cualitativo.

Resultados: En lo que respecta al desarrollo, la empresa afrontó momentos de evolución y revolución, marcados por una etapa de ruptura en la que fue necesario profesionalizar los procesos adoptados. El sistema de control experimentó una importante evolución, adaptándose a las necesidades del mercado. La planificación está muy extendida y el presupuesto es una herramienta utilizada con fines de control. El sistema de recompensas se utiliza tímidamente y los controles administrativos se evidencian a partir de la consolidación de políticas y normas organizacionales.

Contribuciones del Estudio: La investigación contable ha demostrado que hay espacio para la investigación que busca ir más allá de su mera utilidad básica: el fisco. Así, el presente estudio contribuye a mostrar que esa concepción aún existe, en la que el Controller y el Contador refuerzan este estereotipo. De esta forma, los hallazgos contribuyen en términos prácticos a que esta empresa y otras que tienen una estructura similar puedan hacer uso de estos resultados para superar este estancamiento, permitiendo que el sector contable brinde apoyo de gestión a la organización.

Palabras clave: Desarrollo de Organizaciones; Empresa familiar; Uso del Sistema de Control de Gestión.

1 Introdução

O controle gerencial está focado em estabelecer parâmetros de comportamento dos colaboradores, ou seja, se preocupa com a verificação sobre a maneira pela qual estão sendo direcionadas as atitudes em prol dos objetivos organizacionais e as ações que podem ser tomadas para seu alcance (Helsen, Lybaert, Steijvers, Orens & Dekker, 2017). Os autores abreviam seu entendimento ao esclarecer que todas as definições sobre sistemas de controle podem convergir em um entendimento: “os sistemas de controle são usados para garantir que as metas da organização sejam alcançadas” (Helsen et al., 2017, p. 412).

Quinn, Hiebl, Moores e Craig (2018) sustentam haver diferenças que devem ser consideradas ao se tratar de empresas familiares, quando relacionadas à implementação e ao uso dos sistemas de controle gerencial. Na mesma linha, Almeida e Gasparetto (2022) reforçam

que as empresas familiares têm características distintas de outros tipos de organizações e essa configuração tem implicações nas estruturas e metas de governança, bem como no que diz respeito ao uso de sistemas de controle gerencial. O controle gerencial vem sendo apontado, desde a década de 90, como uma prática relevante às empresas (Otley, 1994). Segundo o autor, o uso de sistemas de controle gerencial, apesar de aplicado de formas diversas relativamente ao que era utilizado no passado, ainda se mostra contemporâneo no sentido de sua essencialidade. Os sistemas de controle são mais efetivamente operacionalizados no dia a dia das empresas e contribuem para a tomada de decisões organizacionais (Simons, 1991).

Assim como a pesquisa em controle gerencial tem avançado no exterior, no Brasil, esse amadurecimento também pode ser observado (Wanderley, Frezatti, Beuren & Carmona, 2017). Partindo-se do pressuposto de que há um reconhecimento do controle gerencial como uma ferramenta eficaz na tomada de decisões por meio de sistemas de informações confiáveis (Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2009), é possível e inclusive desejável que tal estágio de amadurecimento da pesquisa se reporte também às empresas familiares.

Ademais, busca-se incorporar conceitos de desenvolvimento das organizações (Greiner, 1972/1998) e o modelo de controle gerencial (Malmi & Brown, 2008) no negócio, à realidade de uma empresa em plena atividade, o que torna este estudo substancial no sentido de contribuir à produção científica, ao evidenciar pontos teóricos embasados em fundamentos conceituais; e, ainda, gerar contribuições à sociedade no que tange à aplicação da pesquisa em uma empresa de forte expressão regional, podendo servir de fonte de informação, principalmente em relação às empresas familiares.

Nesse contexto, a contribuição deste estudo baseia-se, principalmente, na configuração entre os constructos de evolução/revolução do modelo de desenvolvimento; na modelagem para o estudo dos controles de Malmi e Brown (2008); em uma empresa familiar; permitindo assim uma ampliação das pesquisas que se limitaram a explorar estes constructos, porém de maneira isolada, não contemplando esta mesma associação.

As empresas familiares, assim como as não familiares, têm seu começo associado às fases do ciclo de vida natural dos seres humanos (Greiner, 1972/1998). Para o autor, as empresas perpassam por ciclos evolutivos, a começar pelo nascimento, em que, de maneira geral, não existe uma formalização, tampouco preocupação com padronizações e controles rígidos, isto significa dizer que a empresa, muitas vezes, nasce e vai transformando os processos de maneira informal, até que se torne necessário algum tipo de controle. A partir daí, as empresas experimentam fases de evolução e revolução, em que o crescimento começa a instigar maiores controles e alguma interação dos envolvidos no negócio. Nas empresas familiares, a combinação da vida familiar com a empresarial se mistura, é quando se verifica a influência da evolução na vida de ambos.

Além disso, a utilização de sistemas de controle gerencial representa um recurso de aprimoramento e competitividade para as empresas familiares, porém, algumas vezes, a identificação de quais e a compreensão de como os controles são empregados pela empresa é um campo ainda desconhecido em termos da concepção gerencial (Prencipe, Bar-Yosef & Dekker, 2014). A partir desse contexto, este estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: **Como se deu o uso do sistema de controle gerencial ao longo do desenvolvimento de uma empresa familiar?** O principal objetivo desta pesquisa é investigar como se deu o uso do sistema de controle gerencial (SCG) ao longo do desenvolvimento de uma empresa familiar, buscando-se compreender como a empresa se desenvolveu fundamentalmente no que diz respeito ao pacote de sistema de controle gerencial.

Hewege (2012, p. 2) reconhece o controle gerencial como uma teoria que ainda pode ser considerada como um “conhecimento relativamente novo”. Para Otley e Berry (1994)

gerenciar uma empresa requer desafios dispendiosos que podem ser atribuídos ao controle gerencial, visto como atividade central relativamente à gestão das organizações. Helsen et al. (2017), destacam que é fundamental o entendimento dos fatores que determinam a escolha dos sistemas de controle gerencial e as consequências determinantes da implementação de tais sistemas.

Sendo assim, a compreensão do uso do sistema de controle gerencial em uma empresa familiar pode gerar contribuições na perspectiva de auxiliar a organização a melhorar seus sistemas. Dessa forma, espera-se colaborar com os gestores e membros que atuam na empresa estudada, bem como com a organização como um todo, buscando-se ainda produzir achados que possam servir de base para negócios familiares que possuem particularidades assemelhadas.

Greiner (1972/1998) busca identificar fases que transcorrem de maneira concomitante e não com estágios bem delimitados de crescimento, no sentido de haver momentos de evolução e revolução sem uma demarcação rígida de tais eventos. Nesse sentido, compreender como as empresas familiares vencem as crises que lhes são impostas mostra-se relevante, pois permite a identificação de dilemas inerentes a empresas familiares e não familiares, e revela aspectos importantes dos momentos de revolução e evolução vivenciados pelas organizações (Greiner, 1972/1998).

2 Revisão da Literatura

Os constructos utilizados nesta pesquisa foram a empresa familiar, o sistema de controle gerencial e o desenvolvimento organizacional.

2.1 Sistema de Controle Gerencial

Os sistemas de controle gerencial são compreendidos como ferramentas que buscam fornecer informações úteis aos gerentes (Chenhall, 2003; Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 2011). Conforme Anthony e Govindarajan (2008, p. 6) “o controle gerencial é o processo pelo qual os gestores influenciam os outros membros de uma organização para implementar as estratégias da organização”. Em nível prático, os autores estabelecem que o “processo de controle gerencial é comportamental”, visto como uma inter-relação entre gerentes, e entre gerentes e seus subordinados (Anthony & Govindarajan, 2008, p. 329).

O modelo abordado nesta pesquisa é o proposto por Malmi e Brown (2008). Uma das ideias centrais dos autores segue a percepção dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote, no qual são criadas novas estruturas, comparativamente àquelas já discutidas na literatura. O estudo dos SCG como um pacote é definido como uma coleção ou um conjunto de controles ou sistemas de controle. Para os autores os sistemas de controle gerencial são “sistemas, regras, práticas, valores e outras atividades de gerenciamento postas em prática para direcionar o comportamento dos funcionários” (Malmi & Brown, 2008, p. 290).

Dentre as razões para o estudo do SCG como um pacote, Malmi e Brown (2008) argumentam que: (i) os SCG não operam isoladamente, alguns sistemas de controle são utilizados de maneira isolada (*Balanced Scorecard* - BSC, por exemplo), porém existem conexões entre os instrumentos que a organização irá estabelecer; (ii) os pesquisadores despendem bastante atenção no estudo sobre inovações na prática, explicam o desenvolvimento, adoção, uso e impactos de sistemas de forma isolada; (iii) o foco da teoria dos SCG é sobre como projetar SCGs que produzam os resultados desejados, isto porque os

controles são mais estudados a partir de concepções formais do que com interações mais subjetivas como a perspectiva cultural.

O pacote de SCG discutido pelos autores inclui os controles culturais como elemento principal, - ilustrado no topo da Figura 1 - por ser considerado um conceito mais amplo, que é tido como sutil, de certa dificuldade de mudar e que fornece estrutura para outros controles. Os controles que estão em posição mediana são: planejamento (padrões estabelecidos para o atingimento das metas da organização), cibernética (processo ligado ao *feedback* dos padrões estabelecidos que medem os orçamentos, no qual são utilizadas medidas financeiras e não financeiras), e recompensa e compensação (há evidência na motivação e performance dos indivíduos da organização), estes são alocados nessa posição por estarem fortemente ligados entre si nas organizações contemporâneas (Malmi & Brown, 2008).

Controles Culturais						
Clãs		Valores			Símbolos	
Planejamento		Controles Cibernéticos				Sistemas de Remuneração e Recompensas
Planejamento de Longo Prazo	Planejamento de Ações	Orçamento	Indicadores Financeiros	Indicadores não Financeiros	Indicadores Híbridos	
Controles Administrativos						
Estrutura de Governança		Estrutura Organizacional			Políticas e Procedimentos	

Figura 1 Pacote de Sistemas de Controle Gerencial

Fonte: Malmi e Brown (2008).

Como ilustrado na Figura 1, o modelo propõe a existência de uma ordenação dos controles. Os controles administrativos são aqueles que suportam a operacionalização dos demais controles, ou seja, permitem que a empresa os coloque em prática.

Nos **controles culturais** têm-se os clãs, os valores e os símbolos. Estes elementos estão ligados aos rituais adotados, às crenças enraizadas na organização e os valores, ou seja, aquilo que a empresa acredita, e a cultura que permeia as relações. Os **controles administrativos** estão divididos em estrutura de governança, estrutura organizacional e políticas e procedimentos. A governança representa o nível de autoridade e responsabilidade dentro da hierarquia. A estrutura organizacional está vinculada ao nível de interação entre os membros, centralização ou descentralização como forma de controle. E, por fim, as políticas e procedimentos são uma forma de direcionar o comportamento dos subordinados (Malmi & Brown, 2008).

No **planejamento** existe a separação entre o planejamento de longo prazo e o planejamento de ações. Estes controles são usados para atingir metas e estabelecer padrões a serem alcançados, incluindo a missão e visão da empresa, os objetivos de curto e longo prazos e as estratégias adotadas. O planejamento de ações está associado aos planos de curto prazo (até 12 meses), enquanto o planejamento de longo prazo pode ser considerado mais estratégico, podendo ser de médio e longo prazos (Malmi & Brown, 2008).

Os **controles cibernéticos** são compostos pelo orçamento, indicadores financeiros e não financeiros, e indicadores híbridos. O orçamento é usado como um controle no sentido de definir metas financeiras tanto para as vendas quanto para os custos, que então são usados posteriormente para avaliar o desempenho. Os **sistemas de remuneração e recompensas** condizem com as compensações que os indivíduos que atingiram metas podem receber como forma de recompensa (Malmi & Brown, 2008).

2.2 Desenvolvimento das Organizações

Quaisquer organismos têm necessidades que variam conforme o seu estágio de desenvolvimento e/ou ciclo evolutivo. O mesmo acontece com as organizações empresariais e a abordagem do Ciclo de Vida Organizacional (CVO), que ganhou eco na literatura nos últimos anos. Assim como sustentado por Machado-da-Silva, Vieira e Dellagnelo (1998), as empresas devem ser analisadas a partir de seu ciclo de vida, que condiz com movimentos evolutivos e não estáticos como outrora foi reconhecido pelos autores como fonte de estudo.

Nesta pesquisa, o modelo proposto por Greiner (1972/1998) serve de base para o entendimento das fases que a organização estudada vivenciou ao longo de sua trajetória, mostrando-se útil para identificar momentos decisivos de evolução e revolução enfrentados pela empresa.

Greiner (1972/1998), ao analisar a literatura sobre como as empresas se desenvolvem, comparou-as com os ciclos que a natureza humana passa no decorrer de sua existência, e deparou-se com a ausência de um modelo que traduzisse de fato os estágios pelos quais uma empresa passa em seu desenvolvimento. O autor identificou cinco dimensões, quais sejam: idade e tamanho da organização (interferem sobremaneira em como a empresa vai dirigir suas forças e seus ativos); estágios de evolução (período mais propício à continuidade) e revolução (períodos de maior turbulência); e taxa de crescimento da indústria (relacionado mais ao momento em que a empresa se encontra – evolução/revolução).

Dentre os fatores que influenciam na determinação do estágio evolutivo que a empresa se encontra estão o tamanho, a idade e a taxa de crescimento do mercado em que ela atua (Greiner, 1972/1998). Ainda conforme o autor, as fases de crescimento estão associadas à evolução do negócio, no qual alguns ajustes gerenciais são necessários, mantendo-se o padrão da gestão existente; já nas fases de crise, existe uma busca por revolução, ou seja, os problemas deverão ser enfrentados, mudanças substanciais nas práticas gerenciais precisarão ser promovidas para que a empresa não sofra com estagnação ou até com o declínio.

Greiner (1998) fornece um resumo dos grandes desafios enfrentados por uma administração preocupada com o crescimento. Baseando-se nesse pressuposto, é possível verificar que nem todos os modelos que analisam desenvolvimento das organizações poderão servir para todas as empresas e, mesmo que se use determinado modelo, nem todas as partes do modelo serão adequadas, cabendo aos gerentes a definição de quais métodos adotar, o que acarretará na melhor tomada de decisões para a empresa naquele momento sob aquelas circunstâncias. Para identificar as fases ou estágios (Greiner, 1972/1998) é preciso analisar aspectos gerenciais específicos de cada organização, os quais são analisados neste estudo a partir da perspectiva do modelo de controle gerencial de Malmi e Brown (2008), por apresentar em sua configuração elementos para além dos aspectos formais dos sistemas de controle gerencial.

As empresas não ficam estagnadas em um mesmo estágio ou perduram durante muito tempo nos mesmos problemas e dilemas - relacionados ao tamanho, por exemplo, que podem interferir nas informações que são repassadas de forma assimétrica, buscas acirradas pelo poder, entre outros conflitos -, assim, ao longo do processo de desenvolvimento, as organizações buscam utilizar-se das melhores práticas (ao menos deveriam fazer isso) a fim de continuar no mercado competitivo. Greiner (1972/1998) considera que ao passar por cada estágio de evolução, a organização terá uma etapa de revolução, a qual será ultrapassada e trará maior incentivo de crescimento. Este processo é cíclico e, em tese, resulta na elevação da empresa a níveis cada vez melhores.

Greiner (1972/1998) segrega o crescimento das organizações em cinco fases de evolução e revolução apreendidas pelas empresas, ilustradas na Figura 2, as quais são divididas nas seguintes fases do desenvolvimento: (i) **criatividade**, estágio de nascimento em que há uma preocupação mais elevada em estabelecer o produto e o mercado de atuação da empresa, momento mais informal e com decisões mais instintivas; (ii) **direção**, fase marcada por um crescimento sustentado sob liderança capaz e diretiva, maior especialização das atribuições, há um controle melhor estabelecido com sistemas de inventário, compras, orçamentos e outras padronizações; (iii) **delegação**, diz respeito a descentralização da estrutura organizacional, na qual há maior atribuição de responsabilidades aos gerentes e bônus para incentivos aos funcionários, a comunicação já não é mais tão facilitada quanto a percebida na primeira fase; (iv) **coordenação**, marcado pelo uso de sistemas formais e centralização de funções em departamentos bem especificados; e, (v) **colaboração**, forte colaboração interpessoal, focalizada na resolução rápida de problemas e relações combinadas para atingimento dos objetivos.

AS CINCO FASES DO CRESCIMENTO

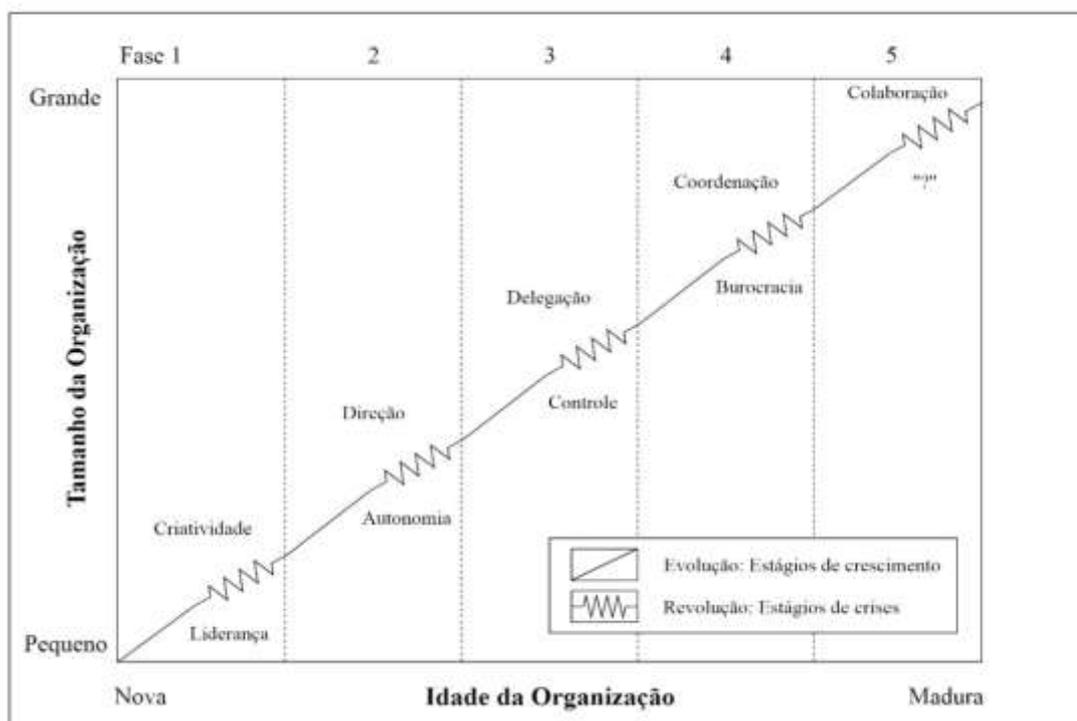


Figura 2 Cinco Estágios de Crescimento de Greiner

Fonte: Greiner (1972/1998).

Como demonstrado na Figura 2, os estágios de crescimento propostos por Greiner (1972/1998) possuem momentos de evolução e revolução, acompanhadas por consecutivas crises internas concernentes a questões de ordem gerencial e organizacional de coordenação e controle. Ao final de cada etapa/estágio, a empresa enfrenta uma crise que ameaça sua sobrevivência, mas que, ao mesmo tempo, a conduz a uma mudança – revolução – a qual a impulsiona para o próximo estágio de crescimento (Kristensen, 2008).

Algumas das categorias fundamentadas em Greiner (1972/1998) podem ser visualizadas nas empresas, que são as seguintes: (i) Foco no Gerenciamento; (ii) Estrutura Organizacional; (iii) Estilo de Gerenciamento; (iv) Sistema de Controle; e, (v) Ênfase na Recompensa de Gestão. Tais categorias estão resumidas na Tabela 1.

Tabela 1*Categorias de Crescimento Organizacional*

CATEGORIA	FASE 1	FASE 2	FASE 3	FASE 4	FASE 5
Foco no Gerenciamento	Fazer e vender	Eficiência das operações	Expansão do mercado	Consolidação da organização	Solução de problemas
Estrutura da Organização	Informal	Centralizada e funcional	Descentralizada	Linhas de <i>staff</i> e grupos de produtos	Matrizes de equipes
Estilo de Gestão	Individualista e empreendedor	Diretivo	Delegador	Observador	Participativo
Sistema de Controle	Resultados das vendas	Padrões de centros de custo	Relatórios e centros de lucro	Planos de centros de investimento	Estabelecimento de múltiplos objetivos
Recompensas	Propriedade	Salário e aumento por mérito	Bônus individuais	Divisão de lucros e opção de ações	Bônus para equipes

Fonte: Greiner (1972/1998).

A partir das categorias apresentadas no Quadro 1, é possível compreender os principais dilemas enfrentados pelas empresas em suas diferentes fases de crescimento no que tange a(o): foco, estrutura, estilo de gestão, sistema de controle e ênfase da remuneração gerencial. Assim, cada fase é caracterizada por uma estrutura organizacional bastante distinta quando comparada com a mesma categoria em outras fases, por exemplo. Ao se tratar da abordagem proposta por Greiner (1972/1998) considera-se o ciclo de desenvolvimento das organizações ao invés de adotar a concepção de ciclo de vida organizacional.

Pesquisadores exploraram temas diversos, tais como: a construção de um modelo de CVO (Grapeggia, 2008); o estudo de Morais e Silva (2014) sobre os estágios de CVO em que a empresa se encontra, sendo constatado entre os achados que aspectos considerados por Greiner (1972/1998) para a classificação das empresas nos estágios - idade, dimensão e tamanho – não são determinantes na alocação das fases da organização, contrariando os resultados defendidos no modelo proposto pelo autor; e, pesquisas associando a atividade de consultoria ao ciclo de vida das organizações (Adams & Zanzi, 2005; Kristensen, 2008). Ademais, a pesquisa do ciclo de vida das organizações enfoca, de maneira geral, no estudo das fases de CVO e na investigação de cunho revisional, traçando um panorama dos principais temas abordados concomitantemente ao ciclo de vida e aos controles gerenciais (Cunha, Klann & Lavarda, 2013).

3 Procedimentos Metodológicos

A investigação foi realizada em uma única empresa. A ideia foi privilegiar a profundidade de dados, em detrimento de quantidade. A organização objeto deste estudo possui segmentos diversificados dentro do grupo empresarial da família, tais como pecuária, venda e locação de carros e hotelaria (*site* institucional), entretanto, esta pesquisa está delimitada pelo setor supermercadista, o qual foi o ponto de partida dos negócios da família. Localizada na região sul do Rio Grande do Sul, a empresa possui pontos de comercialização em Rio Grande, onde se localiza a maioria das lojas e o Centro de Distribuição (CD), que também contempla a sede administrativa. Também há lojas em cidades próximas: Pelotas e São Lourenço do Sul.

Para responder como se deu o uso do sistema de controle gerencial em uma empresa familiar ao longo do seu desenvolvimento, a abordagem que foi utilizada nesta pesquisa teve um viés qualitativo (Richardson, 1989). Foi desenvolvido um estudo de caso. A empresa objeto do estudo é um supermercado, uma rede de distribuição e comercialização de produtos alimentícios, fundada em 1965, por um homem de 39 anos à época da constituição da empresa, e que nesta pesquisa foi denominado de Fundador. A empresa conta atualmente com 10 lojas, localizadas nas cidades de Pelotas, Rio Grande e São Lourenço do Sul, no Rio Grande do Sul, sendo que sua Sede Administrativa está localizada desde sua concepção em Rio Grande. Para preservar a identidade da empresa estudada, nesta investigação a mesma será denominada Supermercado ABC.

A atividade comercial do Fundador da empresa começou em 1950, conforme relatado pelo **Sucessor-1** (que é o atual Diretor-Presidente) e pela esposa do Fundador/mãe do Sucessor-1, com um restaurante que manteve suas atividades até 1954, quando começou o negócio de atacado de gêneros alimentícios.

Atualmente, a rede tem cerca de 2 mil colaboradores, distribuídos entre as 10 lojas e a Sede Administrativa/Gerencial. A fundação e continuação do negócio estão associadas ao vínculo familiar, através da sucessão ocorrida do Fundador para seu filho, nesta pesquisa, denominado **Sucessor-1**, que se encontra no comando da empresa até os dias de hoje. Há entre os colaboradores, um dos filhos do Sucessor-1, que é o filho que atua na administração dos negócios da família, além de um sobrinho da esposa do Sucessor-1.

A instrumentalização da pesquisa foi realizada por meio de entrevistas, observação e análise documental. Para estruturação dos dados obtidos, todo o processo de coleta de dados foi norteado por um Protocolo de Estudo de Caso e foram realizadas definições operacionais para preservar a validade e confiabilidade dos achados. As entrevistas realizadas foram conduzidas de maneira aberta, as questões foram preparadas e estudadas para que fossem feitas de maneira natural, sem seguir exatamente o roteiro pré-estabelecido, assim como indica Yin (2016). Os constructos utilizados para operacionalizar esta pesquisa são apontados na Tabela 2, servindo de esclarecimento dos temas e das definições abordadas.

Tabela 2

Definições Operacionais da Pesquisa

Constructo	Autor(es)/Ano	Como foi abordada na pesquisa
Empresa Familiar	Chua, Chrisman & Sharma (1999)	Empresa familiar é aquela gerenciada e/ou governada para manter a visão do negócio controlada pelos membros da mesma família e sustentável ao longo das gerações, expressando a essência da empresa familiar.
Sistema de Controle Gerencial	Malmi & Brown (2008)	Uma das ideias centrais dos autores segue a percepção dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote. O estudo dos SCG como um pacote é definido como uma coleção ou um conjunto de controles ou sistemas de controle contemplando: controles culturais, administrativos e cibernéticos, planejamento e sistemas de remuneração e recompensas.
Desenvolvimento Organizacional	Greiner (1972/1998)	O modelo proposto é a base para o entendimento das fases que a organização vivenciou ao longo de sua trajetória, identificando momentos decisivos de evolução e revolução.

Fonte: dados da pesquisa.

As entrevistas foram realizadas com os principais gestores e com colaboradores identificados como sendo pessoas chave na construção da pesquisa e conexão dos achados: Fundadora, Diretor-Presidente, Diretor de Recursos Humanos e Recursos Institucionais, *Controller*, Coordenador de Recursos Humanos, Contadora, Diretor Superintendente e Diretor Comercial. Foram desenvolvidas entrevistas semiestruturadas. Os questionamentos foram inspirados em Oro (2015) e Moreira (2016) e complementados com base na literatura. As observações e análise de documentos se deram de maneira gradual e acessível, assim que foram evidenciados eventos e documentos que pudessem servir para aprimorar os achados desta investigação.

A coleta de dados se deu pelos seguintes meios: entrevistas, observação e análise de documentos (Código de Conduta, cartilhas, fotografias) e objetos da organização (troféus, itens de premiações, quadros, *banners*). Assim, buscou-se traduzir confiabilidade ao triangular diferentes personagens nas entrevistas, ou seja, foram entrevistados membros diversos, como Diretorias e cargos menos gerenciais, capazes de proporcionar diferentes percepções sobre os mesmos temas.

Os contatos iniciais, com o Sucessor 1 e com a Fundadora, foram essenciais para o entendimento da organização como um todo, pois proporcionaram uma visão geral do processo de desenvolvimento da empresa a partir do olhar de dois membros chaves da família. Após essa aproximação, foram delimitados os modelos que então promoveriam suporte à pesquisa e assim foi construída a fundamentação e o desenho metodológico da investigação.

Yin (2016) afirma que os documentos podem ser usados com a intenção de complementar as entrevistas. O acesso ao Código de Conduta da organização foi primordial para identificar “os princípios éticos e normas de conduta que devem orientar as relações internas e externas de todos os colaboradores” (Código de Conduta do Supermercado ABC). Também neste documento puderam ser verificados outros itens, tais como: mensagem de boas-vindas; história da empresa; sua missão, visão e valores; deveres e responsabilidades; penalidades, entre outros princípios.

Os documentos relativos ao planejamento organizacional, ao orçamento e às planilhas de acompanhamento da avaliação de desempenho e rotatividade das lojas foram demonstrados a partir da apresentação feita em *slides* pelo Diretor de RH em uma das entrevistas. O período da pesquisa de campo *in loco* se deu no terceiro quadrimestre do ano de 2018.

4 Resultados e Análises

Neste estudo é analisado o desenvolvimento da empresa como um todo, assim como os controles que foram e/ou ainda são utilizados, e que proporcionam a continuidade do negócio até o momento.

4.1 Desenvolvimento da Organização (Greiner)

Este constructo foi desenvolvido a partir de Greiner (1972/1998). O autor assume que as empresas perpassam por ciclos evolutivos ao longo de seu desenvolvimento.

As semelhanças e diferenças observadas nas falas dos entrevistados destacam-se no Tabela 3, em que são apresentadas as percepções das questões referentes ao foco das operações, estrutura organizacional, estilo de gestão, sistema de controle e recompensas, interpretadas a partir de Greiner (1972/1998).

Tabela 3*Resumo das Percepções do Desenvolvimento Organizacional (Greiner)*

(i) Foco no Gerenciamento das Operações	
Semelhanças	- intenção de focar os investimentos no segmento supermercadista (Sucessor-1, Diretor de RH/RI); - a expansão do número de lojas foi apontada por muitos entrevistados como o foco das operações (Sucessor-1, Diretor de RH/RI; Coordenador de RH, Sucessor-2); - aumento da capacidade do Centro de Distribuição (Diretor de RH/RI, Sucessor-2).
Diferenças	- o foco predominante é compra e venda (<i>Controller</i>); - foco predominante em relação às operações da empresa é o controle (Contadora); -foco predominante em relação às operações é o cliente (Diretor Comercial).
(ii) Estrutura Organizacional	
Semelhanças	- existe uma estrutura informal de comunicação entre os colaboradores e os demais cargos (todos entrevistados).
Diferenças	- existe uma preocupação na questão da profissionalização; a empresa está interessada em formalizar processos e incorporar ferramentas de gestão, no intuito de promover a maturidade profissional do negócio (Diretor de RH/RI, Coordenador de RH).
(iii) Estilo de Gerenciamento	
Semelhanças	- a tomada de decisão é compartilhada/participativa entre os altos cargos da empresa; há delegação por parte dos Diretores em relação aos subordinados (Diretor de RH/RI, Coordenador de RH, Sucessor-2, Diretor Comercial).
(iv) Sistema de Controle	
Semelhanças	- o uso de SCG serve para a apuração e controle de resultados (Diretor de RH/RI, <i>Controller</i> , Sucessor-2).
Diferenças	- a empresa usa os sistemas de controles pra atingir lucro (Contadora); - o uso se dá fundamentalmente para tomada de decisão (Diretor Comercial).
(v) Ênfase na Recompensa de Gestão	
Diferenças	- não existe uma prática formalizada de recompensa (Diretor de RH/RI).

Fonte: *Dados da pesquisa.*

O Supermercado ABC passou por um desenvolvimento que consolidou a atual estrutura de sucesso da empresa. Dentre os principais pontos ressaltados pelos entrevistados como sendo cruciais para a construção da organização estão: o começo a partir do restaurante, passando pela constituição do armazém, a construção da rede de supermercados, e a inauguração do Centro de Distribuição.

O tamanho da empresa (Greiner, 1972/1998) parece não ter afetado a estrutura organizacional. Na verdade, observou-se que o aumento do número de colaboradores incentivou e/ou justificou evoluções consistentes na maneira de gerenciar o negócio. O Diretor

de RH/RI e o Diretor Comercial afirmaram que a empresa passou por momentos de crise, em que teve que tomar atitudes (revolução) para que pudesse se manter no mercado.

Há uma percepção da maioria dos entrevistados de que o foco das operações da empresa é a expansão das lojas (Sucessor-1, Diretor de RH/RI; Coordenador de RH, Sucessor-2). Apesar desta pesquisa não ter o interesse de alocar o Supermercado ABC em fases específicas e determinadas por Greiner (1972/1998), foi possível identificar que a fase 3 das categorias apresentadas pelo autor condiz com a intenção de ampliação do Supermercado ABC. Algumas percepções se mostraram deslocadas dentro dessa questão: o *Controller* afirma que o foco da empresa é a compra e venda; a Contadora acredita que sejam os controles; e, o Diretor Comercial cita o cliente como referência. Cumpre salientar, que na ocasião das entrevistas, todos foram questionados acerca do foco da empresa como um todo.

Os entrevistados foram unânimes ao afirmar que a empresa se mostra bastante receptiva e aberta à comunicação entre colaboradores e cargos de direção. Essa perspectiva condiz com uma estrutura organizacional informal, apesar de os cargos serem bem claros e delimitados no organograma e no entendimento hierárquico do Supermercado ABC. O Diretor de RH/RI e o Coordenador de RH se mostram preocupados com a questão da profissionalização da empresa.

O estilo de gestão preconizado na empresa mostra-se participativo, incluindo a delegação na tomada de decisões por parte das chefias. Assim, conforme Greiner (1972/1998) não foi possível determinar o estágio de crescimento que a empresa se encontra, pois se pode entender que ela possui características de delegação (fase 3) e participativa (fase 5). Não houve diferenças nas percepções neste aspecto do desenvolvimento organizacional.

O Coordenador de RH salientou que os controles produzem efeitos sobre o acompanhamento da rotatividade de colaboradores, enquanto que o *Controller* salientou que os controles são essenciais para a sobrevivência do Supermercado ABC. Os relatórios gerenciais parecem servir como controle caso alguma distorção nos resultados aconteça, ou seja, a lógica preconiza a exceção dos processos. O *Controller* e o Sucessor-2 enfatizam a apuração e controle dos resultados como sendo o objetivo do uso dos controles, enquanto que a Contadora afirma que é o lucro, e o Diretor Comercial acredita que os controles são utilizados para a tomada de decisão. Apesar disso, constatou-se que não existe uma prática formalizada de recompensa, conforme relato do Diretor de RH/RI.

Assim como no estudo de Frohlich, Rossetto e Silva (2007), esta pesquisa identificou que o uso de práticas gerenciais influenciou no ciclo de desenvolvimento (vida) da empresa. A entrada do Diretor de RH na empresa pode ser identificada como determinante na implantação das ferramentas gerenciais no Supermercado ABC e sua profissionalização como um todo.

O estudo de Meirelles, Debastiani e Rojo (2015) vai de encontro com os achados deste trabalho. Os autores identificaram fragilidades na gestão da empresa devido à influência de aspectos familiares no processo de tomada de decisão, diferentemente do que foi evidenciado no Supermercado ABC. Mesmo que os estudos tenham como objeto uma empresa familiar, a participação dos familiares no negócio foi vista como benéfica neste estudo, possivelmente porque o Supermercado ABC exibe uma estrutura de delegação para tomada de decisões entre as diferentes hierarquias.

Assim como indicado por Frezatti, Bido, Mucci & Beck (2017), buscou-se neste estudo ampliar a utilização do constructo do ciclo de vida com outras abordagens, como a influência da família, e o sistema de controle gerencial, levando em conta a história da organização.

Ao fazer a releitura do seu trabalho desenvolvido em 1972, Greiner (1998, p. 8) reafirma que a “revolução ainda é inevitável”. Os achados indicam que assim como reforçado por Greiner (1998) sobre a revolução contínua, isso também acontece no Supermercado ABC, pois apesar das mudanças implementadas desde a chegada do Diretor de RH/RI, como o próprio

entrevistado relatou, a empresa ainda tem um jeito muito “caseiro” de conduzir seus negócios, o que de alguma forma, demonstra certa incompatibilidade com a proposta de crescimento que está sendo planejada para os próximos anos. A partir da contextualização da história (4.1), da influência da família no negócio (4.2), e do desenvolvimento experimentado pela organização (4.3), o sistema de controle usado no Supermercado ABC está descrito na seção seguinte.

4.2 Sistema de Controle Gerencial (Malmi e Brown)

Este constructo foi desenvolvido a partir de Malmi e Brown (2008), em que os autores defendem que os controles são visualizados sob a perspectiva informal e combinados em um pacote. O *Controller* e a Contadora enfatizaram que o Supermercado ABC trabalha com sistema de custeio, sendo feito por uma área de custos ligada ao departamento comercial, posteriormente explicado pelo Diretor Comercial na sua entrevista. O resumo do que foi afirmado pelos entrevistados acerca do constructo do SCG pode ser observado na Tabela 4.

Tabela 4

Resumo das Percepções do Sistema de Controle Gerencial (Malmi e Brown)

i) controles culturais	
Semelhanças	- a missão da empresa é compartilhada e enfatizada pelos colaboradores (Sucessor-1, Diretor de RH/RI, Sucessor-2, Diretor Comercial); - a missão é muito bem trabalhada, enquanto que a visão e valores não recebem tanta atenção (Diretor de RH/RI, Diretor Comercial).
ii) planejamento	
Semelhanças	- existe a construção de uma matriz que identifica as fraquezas, as fortalezas, as oportunidades e as ameaças da empresa (Diretor de RH/RI, Coordenador de RH); - o planejamento é feito de maneira bianual, assim como o alinhamento das ações de cada setor (Diretor de RH/RI, Sucessor-2, Diretor Comercial).
Diferenças	- a Contadora não tem acesso ao planejamento, por isso não soube informar com precisão como ele acontece, apenas afirmando que existe (Contadora).
iii) cibernéticos	
Semelhanças	- existem indicadores de desempenho que são utilizados para fornecer informações diárias (Diretor de RH/RI, Coordenador de RH, Diretor Comercial).
Diferenças	- não existem indicadores financeiros e não financeiros (<i>Controller</i> , Contadora).
iv) recompensa e compensação	
Semelhanças	- existe uma proposta de desenvolvimento de avaliação de desempenho (Diretor de RH/RI, Coordenador de RH); - as metas e conseqüente recompensa pelo seu atingimento são avaliadas pelo desempenho dos colaboradores não operacionais (Diretor de RH/RI, Diretor Comercial, Contadora).
v) controles administrativos	
Semelhanças	- existe um Código de Conduta (Sucessor-1, Diretor de RH/RI, Sucessor-2, Contadora); - já ocorreu a tentativa de fazer um conselho, mas não aconteceu de maneira formal (Sucessor-2);

	- não existe conselho na empresa (Contadora).
Diferenças	- são dadas instruções para a obtenção de uniforme aos colaboradores ingressantes na empresa (Sucessor-2).

Fonte: *Dados da pesquisa.*

A Fundadora esclareceu que no início do negócio os controles eram realizados por ela e pelo Fundador. No decorrer da investigação foi possível verificar que os controles sofreram atualizações significativas, devido ao desenvolvimento que a empresa vem apresentando ao longo do tempo e ao crescimento em termos de amplitude de lojas e de mercado consumidor.

Ao analisar os controles culturais propostos por Malmi e Brown (2008) que condizem com o conjunto de crenças, valores e normas da empresa, institucionalizando-os, foi observado na fala dos entrevistados (Sucessor-1, Diretor de RH/RI, Sucessor-2, Diretor Comercial) que existe um forte compartilhamento da missão do Supermercado ABC. Enquanto que os valores e visão são menos disseminados, ficando sujeitos à mera exposição na entrada da empresa e no Código de Conduta.

O Diretor de RH/RI afirmou que as pessoas que participam da construção do planejamento são os Diretores do Supermercado ABC, além do gestor de compras e o *Controller*, sendo que estes dois últimos não fazem parte da equipe diretiva. Alguns mecanismos de controle, como a matriz SWOT/FOFA (Forças, Oportunidades, Fraquezas, e Ameaças), foram identificados como sendo utilizados na empresa pelo Diretor de RH/RI e pelo Coordenador de RH. O planejamento é feito com frequência bianual (Diretor de RH/RI, Sucessor-2, Diretor Comercial). A Contadora não participa e demonstra não ter conhecimentos relativos ao planejamento, deixando claro que seu papel possui um caráter operacional ao invés de uma abordagem estratégica.

Os controles cibernéticos são usados com a intenção de mensurar e comparar o desempenho e as metas estabelecidas (Malmi & Brown, 2008). O Supermercado ABC possui indicadores de desempenho – medição do *turnover* e avaliação de desempenho, por exemplo, de maneira bastante clara para o Diretor de RH e o Coordenador de RH. O *Controller* e a Contadora afirmaram que, no setor contábil, não há aplicação de indicadores financeiros ou não financeiros, mas esta percepção não pode ser absolutamente comprovada, pois tais colaboradores não possuem uma visão ampla do negócio assim como os Diretores.

A avaliação de desempenho (sistema de recompensa e compensação) foi reconhecida por grande parte dos entrevistados, que afirmaram que essa ferramenta existe, mas que tem sido aplicada aos níveis gerenciais da empresa, de maneira informal.

Em relação aos controles administrativos, em que há a indicação da estrutura organizacional e de governança, e as políticas e procedimentos, foi identificado (Sucessor-1, Diretor de RH/RI, Sucessor-2, Contadora) que o Código de Conduta foi implantado e vem sendo um item bastante disseminado entre os colaboradores, mesmo que a Contadora afirme que quando começou a atuar - há 12 anos - na empresa não tenha recebido tais instruções, ela reconhece que atualmente esta formalização existe.

Alves (2010) identificou, entre seus achados, o desconhecimento ou invalidação dos critérios de mensuração pelos gestores ao analisar as dimensões desenho e uso dos SCG relacionadas ao estímulo à aprendizagem organizacional. Mesmo que o enfoque do autor tenha sido diverso desta pesquisa, foi observado que o Supermercado ABC admite e utiliza a mensuração do desempenho – mesmo que em apenas alguns níveis atualmente, o que vai de encontro à conclusão de Alves (2010).

O Supermercado ABC passou por fases de evolução e revolução. Os estágios em que evoluiu foram marcados por mudanças (revoluções) significativas no redirecionamento do

negócio e contratação/substituição de Diretores. Além disso, a empresa apresentou uma evolução no uso dos SCG condizente com seu crescimento e estrutura, adotando níveis de profissionalização ao longo de sua trajetória. Essa constatação condiz com os achados de Moreira (2016), que afirma que os SCG impulsionam a passagem entre as fases do ciclo de vida da organização.

Em concordância ao que Kantola (2017) identificou, foi igualmente percebido que o Supermercado ABC evoluiu em relação aos controles, os quais começaram sendo usados de maneira centralizada e foram sofrendo uma descentralização ao longo do amadurecimento da organização. Em suma, percebe-se que a empresa vivenciou momentos decisivos e que impulsionaram seu crescimento, mesmo que de maneira abrupta e/ou não planejada como desejado. Mesmo assim, os sistemas de controle atualmente utilizados podem ser considerados relevantes ao processo de desenvolvimento e sucesso do Supermercado ABC. Além das entrevistas, foram realizadas observações a fim de captar impressões que não puderam ser assimiladas por meio daquela estratégia de reunião de evidências.

Algumas observações puderam ser compreendidas após a análise de todas as entrevistas em conjunto, incentivando uma reflexão sobre como a influência do Fundador ainda se mantém mesmo após tantos anos sem atuar na empresa. A aquisição de bens como terrenos e imóveis parece ter subsidiado o desenvolvimento do negócio ao longo tempo, assim como sua reestruturação em momentos de crise. Esses investimentos posteriormente foram utilizados para a construção das lojas; a compra de imóveis vizinhos às lojas já existentes para futura ampliação do estabelecimento; e, investimentos em terras; demonstram a perspicácia e visão do Fundador em relação ao negócio. Tais imóveis serviram de base para a construção de uma rede de supermercados forte e que vislumbra uma longa trajetória de sucesso.

Apesar de haver esta percepção clara de que o Supermercado ABC é uma empresa consolidada no mercado e que possui forte impacto regional, a família proprietária não deixa de incentivar e perpetuar os valores que vêm sendo alimentados desde seu nascimento, com o Fundador. Colaboradores e membros da família compactuam com a intenção de continuidade do negócio, bem como com seu crescimento sustentável.

Os controles utilizados no Supermercado ABC foram sofrendo mudanças à medida que a empresa foi crescendo – em número de lojas, em quantidade de colaboradores. Como na maioria das empresas familiares, o começo foi marcado pela centralização das decisões no Fundador e na Fundadora, que eram os donos do negócio. Com a ampliação, mais membros familiares começaram a participar do negócio, até que foi necessária a contratação de pessoas externas à organização para dar continuidade ao trabalho iniciado. Assim como os controles culturais, o sistema de recompensa também possui interpretação concomitante entre o constructo do desenvolvimento (CVO – Greiner, 1972/1998) e o SCG, sinalizando a recursividade dessas abordagens.

O Diretor de RH/RI foi fundamental no entendimento de aspectos variados sobre o funcionamento e os procedimentos adotados pelo Supermercado ABC, demonstrando conhecimento e sensibilidade na condução do negócio. Essa notoriedade foi percebida na primeira entrevista, em que o Diretor abordou assuntos que, normalmente, não seriam de responsabilidade do setor em que atua: o RH. Assim, percebe-se que a função relacionada às Relações Institucionais se refere ao exercício que vai além daquilo que se espera comumente do cargo, como verificado na sua capacidade de perceber as paixões dos filhos do Sucessor-1 ou na visão do negócio, ao indicar o fechamento/venda de setores que não são o mote da rede.

Lee e Tan (2001) analisaram como o empreendedor/fundador da empresa percebe a mudança em aspectos como: estrutura, estratégia, sistemas, equipe, habilidades, estilo de liderança e valores compartilhados; e o impacto que estes fatores exercem sobre o crescimento

do negócio. O compartilhamento dos valores e o estilo de lideranças são pontos proeminentes na estrutura do Supermercado ABC, principalmente, quando se percebe as semelhanças comportamentais do Diretor de RH consoantes ao Diretor-Presidente e a estrutura da organização.

Seguindo nesta mesma linha, os autores sinalizam que os “valores compartilhados são as ideias fundamentais em torno das quais os negócios são construídos. Podem ser simplesmente aspirações não escritas realizadas por membros da organização ou noções amplas de direção futura que a administração deseja infundir em toda a organização” (Lee & Tan, 2001, p. 51). O estilo de liderança é percebido como sendo participativo no Supermercado ABC, sendo ainda compartilhado pelos membros da equipe de diretores, tomando como referência o modelo preceituado pelo Fundador e que foi repassado ao Diretor-Presidente.

5 Considerações Finais

Este estudo teve a intenção de compreender como se deu o uso do sistema de controle gerencial ao longo do desenvolvimento de uma empresa familiar. Baseando-se em entrevistas com 8 membros (7 que atuam na empresa e 1 que não atua), que totalizaram aproximadamente 18 horas, foram evidenciados aspectos da história da empresa; os valores relevantes para família; o desenvolvimento vivenciado; e os sistemas de controle utilizados.

O desenvolvimento (Greiner, 1972/1998) do Supermercado ABC passou por momentos de crescimento e crise (evolução e revolução). O Fundador obteve êxito na construção e consolidação do negócio, entretanto houve uma fase de ruptura em que foi preciso ampliar os processos que vinham sendo adotados. Essa evolução foi percebida com a construção do Centro de Distribuição e a efetiva transição de poder do Fundador ao Sucessor-1. Em determinado contexto houve uma estagnação do crescimento da empresa, quando o Sucessor-1 percebeu que era necessária uma mudança, momento em que o Diretor de RH foi contratado para incorporar algum nível de profissionalização nos processos do Supermercado ABC, redirecionando o negócio.

O sistema de controle sofreu uma evolução considerável na empresa, imprimindo uma readequação às necessidades do mercado. Os controles culturais proporcionam a visualização daquilo que a empresa acredita: seus valores e crenças (Malmi & Brown, 2008). Assim, os achados desta pesquisa indicaram que, de maneira geral, a empresa continua com alguns rituais que foram enraizados pelo Fundador, como, por exemplo, a questão da proximidade com os colaboradores e as gratificações informais.

O planejamento é um mecanismo difundido entre os entrevistados, em sua maioria eles explicaram como é construído e acompanhado, demonstrando o atendimento à missão do Supermercado ABC. O orçamento é uma ferramenta utilizada para fins de controle, assim como existem indicadores de rotatividade e de desempenho das lojas, conforme relatado pelo Diretor de RH e Coordenador de RH, condizendo com os controles cibernéticos apontados por Malmi e Brown (2008).

O conselho não possui uma configuração formalizada no Supermercado ABC, apesar de serem claros os papéis desempenhados pelos tomadores de decisão. Wassem, Hasan, Mehar e Khalid (2018) indicam haver influências positivas nas decisões estratégicas tomadas quando compactuadas com membros externos a organização. Sendo assim, acredita-se que o Supermercado ABC, em breve – devido à proporção do negócio – admitirá a necessidade da formalização de um conselho.

Em relação às recompensas, ainda não há no Supermercado ABC a aplicação desse recurso a todos os colaboradores, ou seja, somente alguns níveis recebem bonificações pelas

metas atingidas, ainda que haja a intenção de ampliação desta medida a todos colaboradores. Por fim, os controles administrativos são evidenciados a partir da consolidação das políticas e regras da organização; no Supermercado ABC estes procedimentos são balizados pelo Código de Conduta e por manuais setorizados, a estrutura é percebida como descentralizada, pois existe a distribuição de autoridade na empresa; já a estrutura de governança evidenciada na organização é bem definida, com funções e autoridade claras.

A pesquisa em contabilidade vem demonstrando que há espaço para pesquisas que busquem extrapolar a mera utilidade básica dela: o fisco. Assim, o presente estudo contribui para evidenciar que essa concepção ainda existe, na qual o *Controller* e a Contadora reforçam este estereótipo. Dessa forma, os achados contribuem em termos práticos que essa empresa e outras que tenham estrutura semelhante possam se fazer valer desses resultados para transpor esta estagnação, permitindo que o setor contábil forneça suporte gerencial à organização.

Ademais, “o principal produto fornecido pela contabilidade é a informação para a tomada de decisão (Oro, Beuren & Carpes, 2014). Sendo assim, a função do *Controller* pressupõe a exigência de dinamismo nas atividades, proporcionando informações precisas à alta administração, para que as decisões sejam efetivas e eficazes.

Uma limitação é o fato de que o acesso ao setor de custos, que fica subordinado ao Diretor Comercial, não foi viabilizado, o que poderia gerar contribuições ao estudo. Verificou-se, ainda, um vínculo emocional dos entrevistados em relação ao Supermercado ABC, por isso, futuras pesquisas podem ser realizadas com a abordagem da Riqueza Socioemocional.

Referências

Adams, S. M., & Zanzi, A. (2005); The consulting career in transition: From partnership to corporate. *Career Development International*, 10(4), 325-338.

Almeida, D. M., & Gasparetto, V. (2022). Tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar e a dualidade da estrutura. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33(89), 232-247.

Alves, A. B. (2010). *Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional*. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH Editora.

Atkinson, A. A., Banker, R., Kaplan, R. S., & Young, S. (2011). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2), 127-168.

Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Sharma, P. (1999). Defining the family business by behavior. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23(4), 19-39.

Cunha, P. R., Klann, R. C., & Lavarda, C. E. F. (2013). Ciclo de vida organizacional e controle gerencial: uma análise dos artigos em periódicos internacionais de contabilidade. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 3(3), 170-186.

Frezatti, F., Bido, D. S., Mucci, D. M., & Beck, F. (2017). Estágios do ciclo de vida e perfil de empresas familiares brasileiras. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 57(6), 601-619.

Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. D., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial*. Atlas, São Paulo.

Frohlich, L., Rossetto, C. R., & Silva, A. B. (2017). Implicações das práticas de gestão no ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. *Análise-Revista de Administração da PUCRS*, 18(1).

Grapeggia, M. (2008). *Habilidades empreendedoras à luz do ciclo de vida organizacional*. Tese de Doutorado em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Santa Catarina.

Greiner, L. E. (1972). Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, 50(4), 37-46.

Greiner, L. E. (1998). Revolution is still inevitable. *Harvard Business Review*, 76(3), 64-64.

Helsen, Z., Lybaert, N., Steijvers, T., Orens, R., & Dekker, J. (2017). Management control systems in family firms: A review of the literature and directions for the future. *Journal of Economic Surveys*, 31(2), 410-435.

Hewege, C. R. (2012). A critique of the mainstream management control theory and the way forward. *SAGE Open*, 2(4).

Kantola, T. (2017). *Management control systems during early life cycle phases-a case study in the social and healthcare services sector*. Master's Thesis. Accounting. Aalto University School of Business, Finlândia.

Kristensen, J. K. (2008). *A Comparative Case Study of Growth and Strategy Within the Danish Management Consulting Industry*. Master Thesis: Cand. Merc. International Management. University of Southern Denmark, Odense.

Lee, J., & Tan, F. (2001). Growth of Chinese family enterprises in Singapore. *Family Business Review*, 14(1), 49-74.

Machado-da-Silva, C. L., Vieira, M. M. F., & Dellagnelo, E. H. L. (1998). Ciclo de vida, controle e tecnologia: um modelo para análise das organizações. *Organizações & Sociedade*, 5(11), 77-104.

- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Meirelles, B. O., Debastiani, S. M., & Rojo, C. A. (2015). Proposta de intervenção empresarial com base no ciclo de vida organizacional proposto por Greiner: o caso da Scherer Indústria de Implementos Agrícolas. *Revista Capital Científico-Eletrônica*, 13(3), 111-123.
- Morais, É. D., & Silva, W. A. C. (2014). Ciclo de vida das organizações e longevidade: análise de indústrias da região metropolitana de Belo Horizonte/MG a partir da abordagem de Greiner. *Tourism & Management Studies*, 10(ESPECIAL), 69-78.
- Moreira, L. V. M. (2016). *Sistema de controle gerencial como fator de influência no ciclo de vida organizacional de empresas familiares*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- Oro, I. M. (2015). *Interação dos sistemas de controle gerencial com a estratégia e o desempenho organizacional em empresa familiar*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau.
- Oro, I. M., Beuren, I. M., & Carpes, A. M. S. (2014). Competências e habilidades exigidas do controller e a proposição para sua formação acadêmica. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(1), 15-36.
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 289-299.
- Otley, D. T., & Berry, A. J. (1994). Case study research in management accounting and control. *Management accounting research*, 5(1), 45-65.
- Prencipe, A., Bar-Yosef, S., & Dekker, H. C. (2014). Accounting research in family firms: Theoretical and empirical challenges. *European Accounting Review*, 23(3), 361-385.
- Quinn, M., Hiebl, M. R., Moores, K., & Craig, J. B. (2018). Future research on management accounting and control in family firms: suggestions linked to architecture, governance, entrepreneurship and stewardship. *Journal of Management Control*, 28(4), 529-546.
- Richardson, R. J. (1989). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, 12(1), 49-62.
- Wanderley, C., Frezatti, F., Beuren, I. M., & Carmona, S. (2017). Mapping variety in management accounting research: an introduction. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(2), 133-136.