

EVIDÊNCIAS DE PRÁTICAS DE CONTROLADORIA E FATORES CONTINGENCIAIS: ESTUDO EM EMPRESAS FAMILIARES NO ESTADO DO CEARÁ

Zacarias Pinheiro Alves Júnior - Universidade Federal do Ceará - UFC

Roberta Carvalho De Alencar - Universidade Federal do Ceará - UFC

Carlos Adriano Santos Gomes Gordiano - UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA

Dione Olesczuk Soutes - Universidade do Oeste do Paraná - UNIOESTE

Resumo

Esse estudo tem como objetivo investigar se há indícios de relacionamento entre fatores contingenciais percebidos e adoção de práticas de controladoria em empresas familiares no estado do Ceará. A pesquisa tem uma abordagem qualitativa, quanto a natureza é essencialmente descritiva e trata-se de uma pesquisa de campo realizada em 18 empresas familiares no estado do Ceará. Os dados qualitativos foram analisados conforme estatística descritiva. As empresas utilizam práticas de controladoria. Na visão dos respondentes, a maioria das organizações encontra-se em um ambiente estável, diferenciado e dominado por poucas organizações. A maioria das organizações apresentou estrutura mecanicista. A tecnologia é padronizada e tem um banco de dados que oferece subsídio suficiente para tomada de decisão. A estratégia que mais priorizam é desenvolver uma imagem da marca muito melhor do que a da concorrência. Com base nas constatações desta pesquisa, é possível verificar que as práticas de controladoria são utilizadas pelas empresas familiares no estado do Ceará e que não sofrem uma menor adesão devido aos fatores contingenciais, mais por ter práticas que não se aplicam as empresas ou não estão no hábito e nem na rotina de utilização das organizações e até mesmo desconhecimento de tais práticas.

Palavras-chave: Práticas de controladoria; Teoria da contingência; Empresas familiares.

Abstract

This study aims to investigate whether there is evidence of a relationship between perceived contingency factors and the adoption of controlling practices in family businesses in the state of Ceará. The research has a qualitative approach, its nature is essentially descriptive and it is a field research carried out in 18 family businesses in the state of Ceará. Qualitative data were analyzed according to descriptive statistics. Companies use controlling practices. In the respondents' view, most organizations find themselves in a stable, differentiated environment dominated by a few organizations. Most organizations presented a mechanistic structure. The technology is standardized and has a database that offers sufficient support for decision making. The strategy they prioritize most is to develop a brand image that is much better than that of the competition. Based on the findings of this research, it is possible to verify that controlling practices are used by family businesses in the state of Ceará and that they do not suffer from less adherence due to contingency factors, more due to having practices that do not apply to companies or are not in the habit or routine use of organizations and even lack of knowledge of such practices.

Keywords: Controlling practices; Contingency theory; Family businesses.

EVIDÊNCIAS DE PRÁTICAS DE CONTROLADORIA E FATORES CONTINGENCIAIS: ESTUDO EM EMPRESAS FAMILIARES NO ESTADO DO CEARÁ

1 INTRODUÇÃO

O ambiente de negócios empresariais está se diferenciando e em constante evolução, com o nível de complexidade elevando-se cada vez mais, exigindo das organizações uma estrutura de gestão robusta para continuarem operando competitivamente (Silva; Popadiuk, 2023). Portanto, as organizações empresariais precisam se adaptar e acompanhar a evolução e as exigências com um auxílio de um órgão administrativo que possa contribuir com a manutenção e aperfeiçoamento das atividades empresariais, fazendo com que as organizações se mantenham conectadas e competitivas conforme o atual cenário (Cavalcante *et al.*, 2012).

Dessa forma, é necessário ter uma ferramenta de controle e gestão organizacional. Nessa direção, a controladoria tem-se demonstrado como um instrumento essencial no planejamento e gestão nas organizações empresariais, desempenhando as funções de auxiliar o controle patrimonial (Marques, 2023; Bertóli *et al.*, 2020).

As empresas familiares também fazem parte desse ambiente empresarial, no qual o ritmo das mudanças tem uma velocidade alta, precisando se adequar a novos padrões, manter a competitividade, eficiência e a produtividade, garantindo assim, a sua continuidade no mercado empresarial (Hillen; Lavarda, 2020; Leal; Botinha, 2013; PricewaterhouseCoopers - PWC, 2021).

No Brasil 90% das empresas são familiares, responsáveis por um grande crescimento na econômica nacional e por diversos outros setores, como social, cultural e político (SEBRAE, 2021; Blulm, *et al.*, 2021). Essas empresas têm um alto índice de empregabilidade e geram um grande aquecimento de negócios no país e respondem por mais da metade do Produto Interno Bruto — PIB brasileiro (PWC, 2021; KPMG, 2021).

Apesar da alta participação das empresas familiares na economia brasileira, essas organizações têm um grande índice de mortalidade. Estima-se que 70% não conseguem chegar na segunda geração (SEBRAE, 2021). Algumas das causas apontadas pela literatura para tal mortalidade é a falta de planejamento, análise e estudo do ambiente de negócios e competências gerenciais da organização (Ferreira, 2010; Couto *et al.*, 2017; Neske; Casimiro; Ribeiro, 2020).

Nesse contexto, a controladoria poderá contribuir para uma gestão de melhor desempenho nas empresas familiares, auxiliando nos processos organizacionais, no controle patrimonial, impactando acompanhamento, verificação, análise e controle das atividades realizadas pelos setores e garantindo assim a otimização dos recursos disponíveis para alcançar a eficácia dos resultados planejados (Sá; Callado, 2021).

A teoria da contingência, utilizada por diversos estudos como suporte teórico para o entendimento das práticas de controladoria, foi utilizada neste estudo como fundamentação teórica à adoção dessas práticas, observando os seguintes fatores contingenciais: ambiente, estrutura, tecnologia, estratégia e porte.

Sendo assim, o presente estudo visa investigar se há indícios de relacionamento entre os fatores contingenciais percebidos e adoção de práticas de controladoria em empresas familiares no estado do Ceará.

A pesquisa tem relevância acadêmica, pois visa contribuir com a construção do conhecimento voltado para as práticas de controladoria no cenário brasileiro, gerando informações sobre quais os contextos em que determinadas práticas são mais adotadas nas empresas, bem como reunir conceitos e modelos sobre os fatores contingenciais em empresas familiares para poderem servir como base teórica e para futuros estudos.

Notou-se ainda que as práticas de controladoria e os fatores contingenciais já foram testados com diversas empresas em segmentos diferentes, porém não foram encontrados estudos na atualidade aplicado em empresas familiares, o que indica haver uma lacuna científica a ser preenchida. Foram feitas pesquisas nos bancos de dados científicos dos últimos dez anos como: SPELL, Google Acadêmico, SCIELO, BDTD e CAPES.

Em termos de contribuição prática, espera-se que este estudo sirva como *benchmarking* para as organizações e que possa ser aplicado em outras empresas para além daqueles objetos deste estudo. Espera-se, também, influenciar no comportamento das empresas familiares em relação aos processos de gestão empresarial, tomando como base as informações da controladoria.

Quanto ao aspecto social, justifica-se por demonstrar a relevância do estudo para a manutenção de capital e retorno sobre investimentos das organizações, bem como garantir a saúde patrimonial e financeira das empresas com ferramentas capazes de avaliar e acompanhar o desempenho organizacional.

Esta pesquisa é de natureza qualitativa e tem finalidade descritiva. A estratégia adotada para analisar as práticas de controladoria e os fatores contingenciais nas empresas familiares foi uma pesquisa de campo. Os dados primários foram coletados mediante questionário, dividido em três etapas. Os sujeitos da pesquisa foram pessoas que atuam na área de controladoria, contabilidade, custos, financeiro e administrativo. Os questionários foram analisados através da estatística descritiva.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Práticas de controladoria

A expressão prática de controladoria, pode ser interpretada pela literatura de várias formas diferentes, não contendo uma única definição. Segundo Souza *et al.* (2020, p. 60), o termo “práticas” pode ser encontrado como “artefatos, ferramentas, controles, instrumentos, entre outros. Pode ser ainda definido como filosofias, modelos de gestão, ferramentas, sistemas, método de mensuração e avaliação de desempenho, utilizados pelos profissionais no exercício das suas funções”. Para Borinelli (2006, p. 185), “artefatos, em controladoria, compreendem um conjunto de conceitos, modelos, métodos, sistemas e filosofias utilizados no desenvolvimento das atividades e funções de controladoria”.

Manvailer (2013), identificou e validou por meio de consenso de especialistas as seguintes práticas de controladoria, as quais foram consideradas neste estudo: *Balanced Scorecard (BSC)*, Preço de Transferência, Custeio Meta, Custeio Padrão, Processo Orçamentário, Avaliação de Desempenho, Custeio ABC, Custeio por Absorção, Custeio Variável, Planejamento Tributário, Valor Econômico Adicionado (EVA), Análise Custo-Volume-Lucro, Controle Interno na Proteção de Ativos, Custeio Kaizen, Orçamento Operacional, Teoria das Restrições, *Outsourcing*, Análise do Retorno sobre Investimentos (ROI), Análise do Valor Presente (VPL), Indicadores Chave de Desempenho (KPI) e Orçamento de Capital.

As práticas de controladoria são utilizadas para dar suporte a organização nos processos de decisão estratégica, visto que essas práticas deverão ser implementadas conforme a realidade da organização, pois a implantação de práticas que não estejam no padrão da empresa poderá gerar informações incorretas e acabar afetando o processo de decisão (Zanin *et al.*, 2020; Cavalcante *et al.*, 2012).

2.2 Empresas familiares

As empresas familiares no Brasil geram um grande volume de produção que contribuem para o desenvolvimento econômico no país, bem como a criação da riqueza mundial (Blulm, *et al.*, 2021). Dessa forma, essas empresas precisam ter uma gestão organizacional, planejamento

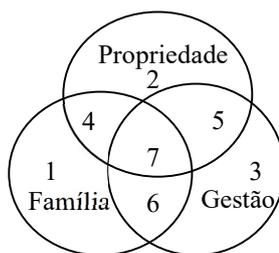
estratégico alinhado com os seus objetivos para poder se manter competitiva no mercado empresarial (Beuren; Oliveira, 2012).

Segundo Oliveira; Rezende; Elias (2010) é considerada uma empresa familiar a organização cujo controle societário é exercido por uma família ao longo do tempo, ou seja, os principais sócios da organização são fundadores ou seus descendentes.

Lisboa (2019) ressalta que as definições de empresas familiares podem estar relacionadas com três questões: o tipo de empresa, os países analisados e os regimes de governança, bem como a definição irá depender do objeto de estudo do pesquisador em questão. Apesar das divergências encontradas, são características recorrentes o controle e a propriedade familiar, assim como tradições e valores familiares, presentes na gestão da empresa.

O estudo de Tagiuri e Davis nos anos 80 tornou-se referência ao conseguir explicar com fidedignidade a complexidade em torno das empresas familiares e representar com assertividade a dinâmica de gestão dessas organizações. Os autores desenvolveram o Modelo dos Três Círculos, tornando-se mundialmente conhecido e aceito pelo meio acadêmico, sendo utilizado como ponto de partida pelos pesquisadores desta área do conhecimento (Caligioni *et al.*, 2023). A Figura 1 apresenta o Modelo dos Três Círculos, o qual descreve o modelo sistêmico das empresas familiares.

Figura 1 - Modelo dos três círculos.



Fonte: Adaptado de Gersick *et al.* (2006).

O modelo dos três círculos demonstra que as empresas familiares são formadas por três subsistemas independentes: família, propriedade e gestão, onde cada círculo possui diferentes papéis. Esse modelo ajuda a explicar a relação empresa-família em sete subsistemas: (1) membro da família que não está em outros subsistemas; (2) proprietário/acionista, não é gestor e nem faz parte da família; (3) gestor/funcionário que não é membro da família e não é proprietário; (4) membro da família com propriedade/ações na empresa, mas não trabalha na empresa; (5) acionista/proprietário que trabalha na empresa e não é da família; (6) membro da família que trabalha na empresa e não tem propriedade/ações na empresa; (7) proprietário/acionista, membro da família e trabalha na gestão da empresa (Gersick, *et al.*, 2006). Esse modelo permite compreender os conflitos interpessoais, dilemas de papéis, prioridades e limites em empresas familiares, bem como obter uma boa gestão nas empresas familiares (Gersick, *et al.*, 2006; Caligioni, *et al.*, 2023).

2.3 Teoria da Contingência

Segundo Donaldson (2015), a teoria contingencial é uma teoria que demonstra como uma estrutura organizacional precisa se ajustar a fatores que poderão ser a estratégia da organização e tamanho, utilizados para produzir o desempenho organizacional. Ainda na visão do mesmo autor, o desempenho de uma estrutura organizacional depende de até que ponto ela consegue se ajustar aos fatores contingenciais.

A teoria da contingência parte da premissa que não existe um modelo de estrutura único para gerenciar as organizações, uma regra absolutamente igual que seja aplicável em todas

organização e a qualquer momento (Chenhall, 2006). Segundo Guerra (2007, p. 21), essa teoria “veio negar os conceitos universalistas das teorias anteriores, onde havia uma melhor forma (*the best way*) de se organizar que se aplicava a qualquer empresa. Agora, a proposta é tudo depende. A melhor forma de se organizar passaria a depender das características situacionais com as quais a organização se depara”.

Considerando que a teoria contingencial define não haver uma única maneira de gerenciar uma organização, este trabalho adotou cinco fatores amplamente tratados na literatura, sendo eles: ambiente, estratégia, tecnologia, porte e estrutura, que têm o potencial de influenciar no desenho do controle gerencial das organizações (Chenhall, 2003).

O ambiente é um fator contingencial externo às organizações. Chenhall (2006, p. 172) enfatiza que o fator ambiente é definido como sendo “atributos específicos, tais como a intensa concorrência de preços por parte de concorrentes existentes ou potenciais, ou a probabilidade de uma mudança na disponibilidade de materiais”. Assim, as empresas precisam explorar esse ambiente para reduzir as incertezas (Beuren; Fiorentin, 2014).

Gafuri (2016) esclarece que o aspecto mais comum do fator ambiental está relacionado à estrutura organizacional, mas pode ser entendido em sentido mais amplo, e observa em seu trabalho os aspectos relacionados a estabilidade do ambiente, complexidade, diversidade de mercado e hostilidade.

A estabilidade do ambiente está relacionada à incerteza, previsibilidade e turbulência, sendo assim, o ambiente pode ser dinâmico ou estável. Gafuri (2016, p. 43) ressalta que “quanto mais as mudanças ocorrerem de forma inesperada, sem um padrão estabelecido, o constante surgimento de novas tecnologias, mais dinâmico será o ambiente. Entretanto, se as atitudes da concorrência, as tecnologias de produção e as preferências dos consumidores se mantiverem previsíveis, este é um ambiente estável”.

O ambiente onde a empresa opera, em termos de complexidade, poderá variar de simples a complexo, pois “quanto mais complexo for o mesmo, maior será a necessidade de utilização de conhecimentos sofisticados a respeito de produtos, clientes, fornecedores, dentre outros. Porém, torna-se simples quando esses conhecimentos podem ser racionalizados, isto é, divididos em componentes de fácil compreensão, principalmente pelo conhecimento adquirido sobre o setor, como ocorre, por exemplo, com a indústria automobilística” (Junqueira, 2010, p. 56).

A hostilidade tem a ver com a capacidade de os concorrentes influenciarem os resultados das demais organizações, no sentido de impor ameaças ao ambiente como a escassez de recursos em virtude de greves, regulamentações governamentais ou ainda dificuldades de créditos (Gafuri, 2016). Segundo Khandwalla (1977), o ambiente poderá ser saturado, representado por muitos competidores, sendo que o dominado é aquele que poucos competidores impõem as regras e o restrito é aquele que tem barreiras políticas e legais que restringe a entrada.

A estrutura organizacional está relacionada as especificações formais de diferentes papéis para os membros das organizações, ou tarefas para grupos, para garantir que as atividades e objetivos da organização sejam alcançados (Chenhall, 2006). Dessa forma, ainda segundo Chenhall (2006, p. 179) “os arranjos estruturais influenciam a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e os sistemas de controle que podem ajudar a moldar o futuro da organização”.

Na visão de Burns e Stalker (1961), a estrutura de uma organização pode ser classificada como mecanicista ou orgânica. A estrutura mecanicista é burocrática, tem papéis determinados, padronização de tarefas, cargos ocupados por especialistas, centralização do processo decisório, sistemas objetivos de recompensa, hierarquia rígida, controle burocrático reforçado, compatibilidade para atuação em ambientes estáveis. A estrutura orgânica tem estrutura flexível com pouca divisão do trabalho e equipes multifuncionais, papéis definidos amplamente,

mecanismos de integração complexos, descentralização e autonomia, sistemas subjetivos de recompensas, poucos controles burocráticos, compatibilidade para atuação em ambientes dinâmicos (Burns e Stalker, 1961).

Segundo Guerra (2007, p. 24) “a estrutura mecanicista é mais burocrática, havendo minuciosa divisão do trabalho e cargos ocupados por especialistas com métodos, obrigações e poderes técnicos atribuídos a cada função precisamente definidos e já a estrutura orgânica é mais flexível, com pouca divisão de trabalho. As decisões são descentralizadas e delegadas aos níveis inferiores, havendo maior confiabilidade nas comunicações informais”. Na visão de Espejo (2008) a estrutura mecanicista ela é centralizada e na orgânica é menos rígida quanto ao controle e à hierarquia.

A tecnologia segundo Chenhall (2003, p. 139), “refere-se à forma como funcionam os processos de trabalho da organização (a forma como as tarefas transformam entradas em saídas) e inclui *hardware* (como máquinas e ferramentas), materiais, pessoas, *software* e conhecimento”. Ainda na visão do autor, a tecnologia engloba a complexidade, incerteza da tarefa e interdependência.

Guerra (2007) enfatiza que a tecnologia é externa à organização e uma opção para pesquisas contingenciais seria considerá-la como contingência do ambiente externo. Para mensurar o constructo tecnologia, é geralmente analisado pelo nível de previsibilidade das tarefas ou nível de rotina de processos. Portanto, “uma tecnologia terá um grau de rotina maior na medida em que haja padronização e automatização dos processos de produção” (Guerra, 2007, p.63).

A estratégia segundo Chenhall (2006), é um fator contingencial diferente dos demais. Na visão do autor, não é um elemento de contexto, é o meio pelo qual os gestores podem influenciar a natureza do ambiente externo, as tecnologias da organização, os arranjos estruturais e a cultura de controle e o sistema de controle gerencial. Portanto, a estratégia é a maneira com que as empresas planejam o caminho adequado para alcançar os objetivos diante das dificuldades e desafios empresariais (Oliveira, 2012).

Para Espejo (2008) o fator contingencial estratégia poderá ser dividido em estratégia de baixo custo sendo aquela adotada por empresas que buscam a redução de custo como objetivo principal, ou seja, reinvestimentos em equipamentos e instalações, no sentido oposto temos a estratégia de diferenciação, onde as empresas buscam ser diferenciadas por meio de vários aspectos: imagem da marca, serviços, tecnologia incorporada, qualidade percebida, entre outros.

O tamanho/porte é um fator importante para as organizações por afeta tanto a estrutura quanto os mecanismos de controle organizacional. Portanto, as maiores organizações têm maiores recursos para implementar mais práticas de controle gerencial sofisticadas do que as organizações menores (Abdel-Kader; Luther, 2008). O porte pode ser medido de diversas formas. São indicativos de porte o tamanho do Ativo, o volume de Receitas, a quantidade de empregados, dentre outros. Este estudo adotou a classificação de porte do BNDES (2019), de acordo com a receita bruta anual.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa possui natureza essencialmente descritiva. Quanto à forma de abordagem do problema, essa pesquisa classifica-se como qualitativa. No tocante aos procedimentos técnicos, trata-se de uma pesquisa de campo.

As unidades de análises escolhidas para o estudo foram 18 empresas familiares do estado do Ceará, organizações que têm sua origem e história vinculada a uma família, no qual a propriedade, o controle e a gestão são feitos por seus membros. Para confirmação de que as empresas pesquisadas têm origem familiar, foram feitas consultas em sites das organizações e, complementadas, quando as informações no site não eram suficientemente esclarecedoras, por

indagações diretas aos profissionais contactados visando fazer parte da pesquisa. A escolha partiu de uma amostra não probabilista, escolhidas intencionalmente por acessibilidade. O segundo critério foi o porte econômico da empresa, segundo a definição do BNDES (2019), onde para esta pesquisa foram selecionadas 18 empresas, sendo 5 empresas de médio porte e 13 de grande porte.

Após definir as empresas e o porte, foi estabelecido o contato principal com pessoas que atuam especificamente na área de controladoria, quando não se tinha retorno do setor de controladoria contactava os setores de contabilidade, custos, financeiro e administrativo. O contato foi feito através da rede social *LinkedIn*, visando obter resposta sobre o questionário de pesquisa. Foram contactadas 44 empresas totalizando 417 pessoas. Por fim, foram obtidos 18 questionários respondidos referente a 18 empresas e 18 pessoas que atuam em diversos cargos como: *controller*, analista de controladoria, diretor executivo, gerente administrativo, coordenador de controladoria e custos, especialista em controladoria, gerente de contabilidade e analista de contabilidade.

A pesquisa utilizou como técnica, a coleta de dados primários com aplicação de questionário semiestruturado. O roteiro tem como base o instrumento usado por Nunes (2014) e Gafuri (2016) adaptado para aplicação nesta pesquisa. A coleta de dados ocorreu no período de janeiro a fevereiro de 2024. Inicialmente, foram contactadas pessoas através do *LinkedIn* e enviado um convite para participação da pesquisa, no momento que elas aceitavam participar era enviado o *link* com o questionário.

O instrumento de pesquisa abordou três etapas. A primeira apresenta questões sobre o perfil do profissional e pessoal, incluindo questões relacionadas a idade, gênero, escolaridade, cargo ocupado, tempo de serviço no cargo, tempo de serviço na empresa e área de atuação. A segunda foi utilizada a escala de *Likert* nível quatro de concordância que contém 21 perguntas visando identificar as práticas de controladoria utilizadas pelas organizações. A terceira etapa do instrumento de pesquisa contém 8 perguntas fechadas visando identificar os fatores contingenciais.

Os dados obtidos através da segunda etapa com aplicação dos questionários contendo a escala *Likert* foram tabulados por meio da ferramenta *Microsoft Excel*® e analisados por meio da estatística descritiva. Por sua vez, a terceira etapa do questionário foi analisado conforme protocolo formalizado no Quadro 1 de forma descritiva e qualitativa.

Quadro 1 - Protocolo de análise do questionário.

	Variável	Análise	Adaptação (autor)
Fator contingencial ambiente			
Q1	Estabilidade e complexidade do ambiente	Identificação da estabilidade e complexidade do ambiente externo: quanto mais previsível o ambiente for, menos complexo ele será.	Guerra (2007); Espejo (2008).
Q2	Diversidade de mercado	Identificação das similaridades e diferenças existentes da empresa para com o ambiente concorrencial em que ela atual.	Guerra (2007); Necyk (2008); Junqueira (2010).
Q3	Hostilidade	Identificar a característica do mercado concorrencial instalado no setor em que a empresa está envolvida.	
Fator contingencial estrutura			
Q4	Q4.1 Hierarquia	Identificar em que se baseia a estrutura de hierarquia estabelecida na empresa, se apenas no conhecimento da diretoria ou se os conhecimentos da equipe também são levados em consideração.	Burns e Stalker (1961); Chenhall (2006); Guerra (2007); Espejo (2008); Necyk (2008); Junqueira (2010).
	Q4.2 Cargos e tarefas	Identificar se há ou não a definição estável dos cargos e suas respectivas tarefas formalizadas na empresa.	
	Q4.3 Decisões	Identificar se as decisões são centralizadas ou participativas.	
	Q4.4 Comunicação interna	Identificar quanto à comunicação se ela ocorre de maneira informal ou formal dentro da organização.	

	Q4.5 Foco de gestão	Identificar onde está o foco da gestão: eficiência ou inovação.	
	Q4.6 Tarefas	Identificar se são simples e repetitivas ou únicas e complexas.	
	Q4.7 Relacionamento entre setores	Identificar se os setores são interdependentes ou não.	
	Q4.8 Confiabilidade	Identificar se há regulamento formalizado e escrito ou se a comunicação na empresa ainda é informal.	
Fator contingencial tecnologia			
Q5	Q5.1 Processo de prestação de serviços e venda de mercadoria	Identificar se há ou não padronização e formalização dos processos, tarefas, equipamentos, matérias-primas, produto final, nas informações dos bancos que subsidiam a tomada de decisão a fim de conhecer as tecnologias presentes na organização analisada.	Espejo (2008); Necyk (2008); Guerra (2007); Junqueira (2010).
	Q5.2 Tarefas para serviços e venda de mercadoria		
	Q5.3 Equipamentos de serviços e venda de mercadoria		
	Q5.4 Tecnologia agrega ao serviço e venda de mercadoria		
	Q5.5 Processo de transformação do serviço ou da venda de mercadoria		
	Q5.6 Tecnologia agrega ao serviço ou venda de mercadoria		
	Q5.7 Finalização do serviço ou produto final		
	Q5.8 Tecnologia agrega a informação: banco de dados como subsídio para tomada de decisão		
Fator contingencial estratégia			
Q6	Prioridades estratégicas	Identificar o grau de relevância de itens relacionados à qualidade, preço e características do produto, suporte ao cliente, redução de custo, canal de distribuição relacionada à concorrência.	Espejo (2008); Necyk (2008); Guerra (2007); Junqueira (2010).
Q7	Prioridades da empresa	Identificar como a empresa se posiciona em relação à concorrência, no que diz respeito à oferta de produtos e serviços: se mais baratos ou se de maior qualidade com atributo que justifique preço mais altos.	
Fator contingencial porte			
Q8	Porte	Identificar o porte da empresa.	Espejo (2008); Necyk (2008); Guerra (2007); Junqueira (2010).

Fonte: Adaptado de Gafuri (2016).

A seção a seguir apresenta os resultados e discussão da pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Análise das práticas de controladoria utilizadas pelas empresas

A pesquisa identificou, a partir das práticas listadas por Manvailier (2013), a frequência de utilização entre as empresas da amostra. As práticas de processo orçamentário, orçamento operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho e análise do valor presente líquido foram indicados, com diferentes níveis de frequência, como utilizadas por 100% das empresas. No entanto, enquanto processo orçamentário, orçamento operacional e planejamento tributário são utilizadas “sempre” por respectivamente, 14, 13 e 13 das 18 empresas da amostra, oito empresas relataram usar análise do valor presente líquido apenas algumas vezes, contra cinco de cada usando “muitas vezes” e “sempre”. A Tabela 1 demonstra todas as práticas pesquisadas, ordenadas pelo percentual da frequência “sempre”.

Tabela 1 - Práticas de controladoria utilizadas pelas empresas familiares.

Práticas de controladoria	% Frequência das respostas			
	Nunca	Algumas vezes	Muitas vezes	Sempre
Processo Orçamentário	0%	0%	22%	78%
Orçamento Operacional	0%	0%	28%	72%
Planejamento Tributário	0%	17%	11%	72%
Indicadores Chave de Desempenho (<i>Key Performance Indicators – KPI</i>)	6%	6%	28%	60%
Avaliação de Desempenho	0%	17%	39%	44%
Análise do Retorno sobre Investimentos (<i>Return On Investment – ROI</i>)	6%	28%	22%	44%
Custeio ABC	11%	28%	22%	39%
Orçamento de Capital	28%	17%	22%	33%
Custeio por Absorção	11%	28%	33%	28%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	17%	38%	17%	28%
Controle Interno na Proteção de Ativos	17%	17%	38%	28%
Análise do Valor Presente Líquido (VPL)	0%	44%	28%	28%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	22%	22%	28%	28%
Preço de Transferência	28%	22%	28%	22%
Custeio Variável	33%	17%	33%	17%
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	22%	44%	17%	17%
Custeio Padrão	39%	28%	22%	11%
Custeio Kaizen	71%	17%	6%	6%
Análise da Externalização (<i>Outsourcing</i>)	33%	55%	6%	6%
Custeio Meta	66%	17%	17%	0%
Teoria das Restrições (<i>Theory Of Constraints – TOC</i>)	61%	33%	6%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

A prática de controladoria indicadores chave de desempenho, apesar de não ser adotada por todas as empresas da amostra, é utilizada muitas vezes/sempre por 16 delas, e análise de retorno sobre o investimento é utilizada por 17 empresas, com graus de frequência distribuídos entre algumas vezes (5), muitas vezes (4) e sempre (8). Da mesma forma, Leite (2013) identificou como práticas mais utilizadas: orçamento operacional, avaliação do desempenho, planejamento tributário, análise do retorno sobre o investimento, indicadores-chave de *performance*, análise do valor presente e orçamento de capital.

As práticas de controladoria que “nunca” são utilizadas pelas empresas com maior percentual foram custeio *kaizen* (13 empresas), custeio meta com (12 empresas) e teoria das restrições (11 empresas). Essas práticas também são referidas com os menores percentuais de utilização nos estudos de Soutes (2006) e Leite (2013). Portanto, poderá estar associado ao não conhecimento dessas práticas pelos respondentes e a não necessidade de utilização nas organizações.

4.2 Fatores contingenciais e sua relação com as práticas de controladoria

Como demonstrado na tabela 1, as práticas de processo orçamentário, orçamento operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho e análise do valor presente líquido foram indicados, com diferentes níveis de frequência, como utilizadas por 100% das empresas. Estas práticas não serão referenciadas nas tabelas 3 e 5, que relacionam as práticas com os fatores contingenciais.

4.2.1 Fator contingencial ambiente

Na dimensão, fator contingencial ambiente, buscou-se verificar sobre estabilidade e complexidade do ambiente, diversidade de mercado e hostilidade. Quanto à previsibilidade e heterogeneidade do ambiente, o resultado para duas empresas foi inconclusivo.

Tabela 2 - Classificação das empresas conforme a previsibilidade, heterogeneidade e hostilidade do ambiente.

Previsibilidade	F	f%	Heterogeneidade	F	f%	Hostilidade	F	f%
Estável	7	39%	Similar	3	17%	Ambiente saturado	4	22,2%
Intermediário	4	22%	Intermediário	1	6%	Ambiente dominado	12	66,7%
Dinâmico	5	28%	Diferenciação	12	67%	Ambiente restrito	2	11,1%
Inconclusivo	2	11%	Inconclusivo	2	11%			

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Quanto a análise da previsibilidade do ambiente na Tabela 2, pode-se observar que a maioria das empresas estão num ambiente estável quanto as características avaliadas: atitudes da concorrência, competição por mão de obra, competição por insumo/componentes, tecnologia no processo produtivo, restrições do setor e gostos e preferências dos clientes.

As empresas que estão um ambiente intermediário foram quatro empresas de prestação de serviços e estão num ambiente dominado por poucas empresas que impõem as regras para o mercado, ou seja, infere-se que tem uma estabilidade quanto a concorrência, competição por mão de obra e insumos/componentes, tecnologia, restrições no setor, visto que essas empresas lideram o ambiente a qual estão inseridas.

Em relação à heterogeneidade do ambiente as respostas apontam que 67% das empresas estão num ambiente diferenciado, no qual há diversificação do ambiente quanto aos consumidores, matérias-primas, produtos ou serviços e a tecnologia de produção, ou de serviços adotada.

A hostilidade do ambiente que está ligada à capacidade da concorrência influenciar, no sentido de impor ameaças às demais organizações, 66,7% dos respondentes consideram o ambiente em que estão inseridos, como dominado por poucas empresas, que impõem as regras para o mercado.

Para analisar a relação do ambiente com as práticas de controladoria, as empresas foram separadas em grupos com características semelhantes conforme classificações na Tabela 2. As duas empresas com classificação inconclusiva não foram consideradas para essa análise.

Em cada grupo, calculou-se o percentual de empresas no grupo que afirmou adotar as práticas, independentemente da frequência indicada. Assim, foi considerado adoção desde o uso esporádico “algumas vezes” até o frequente “sempre”. A Tabela 3 demonstra os resultados encontrados, considerando o percentual de adoção das práticas de controladoria por empresa, dentro de cada tipo de ambiente.

Tabela 3 - Relação entre a previsibilidade, heterogeneidade e hostilidade do ambiente e a utilização das práticas de controladoria.

Práticas de controladoria	Previsibilidade			Heterogeneidade		Hostilidade		
	Estável	Intermediário	Dinâmico	Similar	Diferenciado	Saturado	Dominado	Restrito
Custeio ABC	100%	100%	60%	100%	83%	100%	92%	50%
Custeio por Absorção	100%	100%	80%	100%	83%	100%	92%	50%
Processo Orçamentário	100%	100%	100%	67%	58%	100%	67%	50%
Orçamento Operacional	100%	100%	100%	33%	25%	100%	83%	50%
Planejamento Tributário	100%	100%	100%	100%	50%	100%	100%	100%
Avaliação de Desempenho	100%	100%	100%	33%	8%	100%	100%	100%
Balanced Scorecard (BSC)	100%	50%	80%	67%	83%	100%	100%	100%
Indicadores Chave de Desempenho	100%	100%	80%	100%	100%	100%	100%	100%
Análise do Retorno sobre Investimentos (ROI)	100%	100%	80%	100%	100%	100%	75%	50%
Análise do Valor Presente (VPL)	100%	100%	100%	67%	67%	100%	92%	100%

Controle Interno na Proteção de Ativos	86%	100%	80%	100%	100%	100%	100%	50%
<i>Outsourcing</i>	86%	75%	60%	100%	100%	100%	100%	100%
Preço de Transferência	86%	75%	60%	100%	67%	100%	83%	0%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	86%	75%	80%	100%	92%	75%	67%	0%
Custeio Padrão	71%	50%	60%	100%	75%	75%	83%	0%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	71%	100%	80%	100%	92%	75%	92%	50%
Orçamento de Capital	71%	100%	60%	100%	100%	75%	75%	0%
Custeio Variável	57%	75%	100%	67%	67%	75%	83%	0%
Teoria das Restrições	57%	25%	20%	67%	67%	50%	33%	0%
Custeio Meta	43%	25%	20%	67%	75%	50%	25%	0%
Custeio Kaizen	29%	25%	40%	33%	42%	50%	50%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Em relação à previsibilidade do ambiente, é possível observar que as empresas que estão num ambiente estável e intermediário tendem a fazer o uso de mais práticas de controladoria, corroborando com os estudos de Barreto (2019) que pesquisou empresas da agroindústria e divergindo com o estudo de Imlau (2015) que realizou em cooperativas agropecuárias e encontrou na sua pesquisa maior utilização das práticas de controladoria no ambiente dinâmico.

As práticas de controladoria com baixo percentual de adesão nos três ambientes foram custeio meta e custeio *kaizen*, com adesão menor que 50% das empresas, pois se infere dizer que essas práticas têm relação forte com o ambiente de acordo com sua baixa adesão.

As empresas que estão no ambiente dinâmico tendem a usar menos práticas de controladoria, e isso poderá estar associado a imprevisibilidade no ambiente a respeito do uso da tecnologia no processo, restrições legais e econômica do setor. Apesar do ambiente dinâmico adotar uma quantidade menor de práticas, o grupo tem um alto percentual de adesão das empresas acima de 60%.

Quanto a análise da relação das práticas com a heterogeneidade, é possível verificar que a maior adesão das práticas estão no “similar”, ou seja, as empresas que estão nesse ambiente tem pouca diversificação quanto aos consumidores, aos produtos disponíveis, as tecnologias de produção e de matéria-prima, onde conseqüentemente as empresas que estão no “diferenciado” tem baixa adesão por se tratar de um ambiente diversificado.

Apesar das empresas do ambiente “similar” terem maior adesão as práticas, as empresas que estão no “diferenciado” tem boa adesão acima de 50% das empresas. A prática análise custo-volume-lucro 83%, valor econômico adicionado 75% e teoria da restrição 42% têm maior adesão no “diferenciado” em relação ao “similar”.

Quanto a análise da relação das práticas com a hostilidade do setor, é possível verificar que a maior adesão das práticas estão no “saturado”, ou seja, as empresas que estão nesse ambiente saturado tem alta concorrência, provavelmente para se manter no controle diante da concorrência, que para isso se faz necessário a adesão de mais práticas de controladoria.

As empresas que estão no ambiente restrito tem baixa adesão, e chama atenção que nenhuma das empresas do grupo utiliza diversas práticas listadas. Pode-se inferir que num ambiente onde a concorrência tem pouca influência, ou seja, pouca imposição sobre ameaças e é um ambiente dominado por poucas empresas, a tendência é a utilização de poucas práticas.

4.2.2 Fatores contingenciais estrutura, tecnologia, estratégia e porte

Para realizar a análise do fator contingencial estrutura e sua relação com as práticas de controladoria, foi possível separar as empresas em dois grupos, a partir de perguntas sobre hierarquia, processo decisório, tipos de tarefas, foco da gestão, comunicação e organograma. As empresas foram separadas em mecanicista, caracterizadas por ter uma hierarquia baseada

no conhecimento e experiência da diretoria, tem cargos e tarefas definidas, decisões são centralizadas, comunicação interna formal, foco da gestão está na eficiência do processo, as tarefas são simples e repetitivas, o relacionamento com os setores é centralizado e a confiabilidade é garantida por meio de regulamentos formalizados.

As empresas orgânicas, são caracterizadas por ter uma hierarquia baseada no conhecimento da equipe, tem cargos provisórios, as decisões envolvem a equipe, a comunicação interna informal, o foco da gestão está na criatividade e na inovação, as tarefas são únicas e complexas, o relacionamento com os setores é independente e a confiabilidade é garantida por meio da comunicação informal.

O grupo das empresas orgânicas foi representado por 3 empresas e as mecanicistas foram 11, portanto 4 empresas apresentaram resposta inclusivas, pois as respostas estavam igualmente distribuídas entre as estruturas orgânicas e mecanicista. As quatro empresas com classificação inconclusiva não foram consideradas para análise do fator estrutura.

Em relação ao fator tecnologia, investigou-se, na visão dos respondentes, se os bancos de dados das organizações forneciam subsídios suficientes à tomada de decisão quanto aos serviços, venda de mercadorias, relacionamento com clientes e fornecedores. A partir das respostas, doze empresas foram classificadas como de alta tecnologia para tomada de decisão e seis como de baixa tecnologia. Para realizar a análise do fator contingencial estratégia e sua relação com as práticas de controladoria, foi possível separar as empresas em dois grupos. Esta separação foi feita conforme a questão 7 da parte 3 do questionário, que indagava qual afirmação melhor representava a estratégia da empresa, se baixo custo ou diferenciação. O primeiro grupo foram 6 empresas que consideram as estratégias de baixo custo, ou seja, conquistar mercado através da oferta de produtos e serviços mais baratos que a concorrência.

Analisando o fator contingencial porte, foi verificado, conforme a classificação definida pelo BNDES (2019) baseada na receita bruta anual, que cinco empresas se classificavam como médias e 13 como grandes, conforme evidenciado na Tabela 4.

Tabela 4 - Porte das empresas da pesquisa.

Porte	Receita bruta anual	F	f%
Média empresa	Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões	5	27,8%
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões	13	72,2%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Em cada grupo, calculou-se o percentual de empresas no grupo que afirmou adotar as práticas, independentemente da frequência indicada. Assim, foi considerada adoção desde o uso esporádico “algumas vezes” até o frequente “sempre”. A Tabela 5 demonstra os resultados.

Tabela 5 - Relação entre o fator estrutura, tecnologia, estratégia e porte com a utilização das práticas de controladoria.

Práticas de controladoria	Estrutura		Tecnologia		Estratégia		Porte	
	Orgânicas	Mecanicistas	Alta tecnologia	Baixa tecnologia	Baixo Custo	Diferenciação	Médio	Grande
Análise do Retorno sobre Investimento (ROI)	100%	100%	92%	100%	100%	92%	80%	100%
Custeio ABC	91%	100%	92%	83%	67%	83%	80%	77%
Custeio por Absorção	91%	100%	83%	100%	100%	83%	80%	92%
Indicadores Chave de Desempenho	91%	100%	100%	83%	83%	100%	80%	100%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	91%	67%	75%	83%	67%	83%	80%	77%
Análise Custo-Volume-Lucro (CVL)	82%	100%	75%	100%	67%	92%	60%	92%

<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	82%	33%	100%	83%	67%	83%	80%	77%
Controle Interno na Proteção de Ativos	82%	100%	83%	83%	83%	83%	80%	85%
Preço de Transferência	82%	33%	67%	83%	67%	75%	60%	77%
Orçamento de Capital	73%	67%	67%	83%	67%	75%	60%	77%
<i>Outsourcing</i>	73%	67%	58%	83%	67%	67%	60%	69%
Custeio Variável	64%	33%	67%	83%	50%	75%	100%	54%
Custeio Padrão	64%	33%	67%	50%	67%	58%	60%	62%
Teoria das Restrições	55%	0%	42%	33%	33%	42%	20%	46%
Custeio Meta	18%	33%	33%	33%	50%	25%	60%	23%
Custeio Kaizen	18%	0%	33%	17%	17%	25%	40%	23%

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Relacionando-se o tipo de estrutura às práticas na Tabela 9 percebe-se que a estrutura orgânica tem um número maior de adesão às práticas de controladoria, pois o grupo tem 9 práticas com maior percentual, enquanto no mecanicista tem 6, evidenciando que quanto mais as atividades forem complexas, maior controle as organizações deverão obter para o cumprimento das atividades.

Em relação à tecnologia, é possível verificar que as empresas que estão em um ambiente com baixa tecnologia para tomada de decisão têm 8 práticas com maior percentual, enquanto a alta tecnologia tem 6 e que em dois casos os percentuais de adoção se igualam. Este resultado difere do encontrado por Barreto (2019), que verificou que as empresas com maior nível de tecnologia têm maior adesão às práticas e também contraria a afirmação de Guerra (2007) de que o uso de tecnologia avançada resultará em um maior comprometimento com adoção de informações gerenciais não financeiras.

Observa-se que as práticas que estão no grupo de empresas de alta tecnologia tem adesão acima de 50%, exceto a teoria das restrições, custeio meta e o custeio *kaizen* que tiveram o menor percentual. Pode-se enfatizar que apesar do grupo de empresas de baixa tecnologia terem maior número de práticas, as empresas com alta tecnologia tem uma grande adesão de número de empresas conforme os percentuais acima de 50%, possivelmente são empresas que estão num ambiente diferenciado, exigindo dessas organizações maior controle.

Além das principais práticas que se destacam nas empresas que estão nos dois grupos como processo orçamentário, orçamento operacional, planejamento tributário, avaliação de desempenho e a análise do valor presente líquido as práticas *balanced scorecard* e indicadores chaves de desempenho tem um alto percentual de adesão nos dois grupos, apesar de ser uma prática moderna, porém é de se esperar que as empresas que têm alta tecnologia tem uma maior adesão a essas duas práticas.

Quanto a análise das práticas com o fator contingencial estratégia na Tabela 9 é possível analisar que as empresas que usam estratégia de diferenciação têm maior adesão às práticas de controladoria do que as que usam estratégia de baixo custo, pois a estratégia de diferenciação tem 9 práticas com maior percentual, enquanto na estratégia de baixo custo apresenta apenas 5, e 2 tem percentuais igual.

Deste modo, infere-se que as empresas com um maior nível de ênfase na estratégia de diferenciação influenciam na adoção dessas práticas, corroborando com o estudo de Barreto (2019) que também encontrou em seu estudo maior média na utilização das práticas de controladoria para as estratégias de diferenciação.

Práticas como custeio meta, teoria das restrições e custeio *kaizen* apresentaram baixa adesão para ambas as estratégias. Já o custeio ABC, custeio por absorção e análise do retorno sobre o investimento compreende práticas com mais adesão com 100% das empresas do grupo, sem relação com esse fator. Percebe-se também que o fator estratégia não é uma determinante para as empresas terem maior número de adesão às práticas de controladoria, pois as empresas têm um alto percentual de adesão às práticas.

Quanto a análise das práticas com o porte na Tabela 9 é possível analisar que quanto maior o porte da empresa maior o número de adesão das práticas de controladoria, pois as empresas de grande porte possuem maiores percentuais em relação às empresas de médio porte, pois elas têm 11 práticas com maior percentual, enquanto a de médio porte tem apenas 5, corroborando com os estudos de Barreto (2019) e Imlau (2015).

Porém, chama atenção que apesar das empresas de grande porte terem maior adesão as práticas, a diferença entre os percentuais das empresas de médio porte para as de grande é baixa. Significa inferir que as empresas de médio porte têm boa adesão as práticas de controladoria, apesar da alta adesão do grupo de grande porte.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As práticas de controladoria evidenciam informações consistentes para melhor planejar o futuro a ser seguido pelas empresas e para que seus esforços sejam produtivos e os objetivos sejam alcançados. Portanto, as práticas permitem que os gestores planejem as atividades praticadas pela empresa, bem como acompanhar e mensurar os resultados obtidos.

Desse modo, conforme a fundamentação descrita, o presente estudo teve como objetivo principal investigar se há indícios de relacionamento entre os fatores contingenciais percebidos e adoção de práticas de controladoria em empresas familiares no estado do Ceará.

As práticas de controladoria adotadas mais frequentemente pelas organizações são processo orçamentário, orçamento operacional e planejamento tributário. Já as práticas menos utilizadas são custeio *kaizen*, custeio meta e a teoria das restrições.

As empresas que estão num ambiente estável, com pouca diversificação e num ambiente saturado tem uma alta adesão das práticas, porém, empresas que estão em um ambiente onde a concorrência tem pouca influência, ou seja, pouca imposição sobre ameaças e um ambiente dominado por poucas empresas, a tendência é a utilização de poucas práticas conforme evidenciado no grupo das empresas que estão no ambiente restrito.

As empresas que têm uma estrutura orgânica evidenciam maior adesão as práticas, bem como as empresas que têm uma baixa tecnologia para tomada de decisão têm uma maior adesão, apesar de uma pequena diferença entre os dois. Já a relação das práticas com a estratégia tem maior adesão na diferenciação e a relação com o porte da empresa tem-se maior adesão nas empresas de grande porte.

Com base nas constatações desta pesquisa, é possível verificar que as práticas de controladoria são utilizadas pelas empresas familiares no estado do Ceará e que não sofrem uma menor adesão devido aos fatores contingenciais, mais por ter práticas que não se aplicam as empresas ou não estão no hábito e nem na rotina de utilização das organizações e até mesmo desconhecimento de tais práticas.

Como limitação, esta pesquisa destaca o fato de não abranger um número maior de respondentes. Dessa forma, recomenda-se, para pesquisas futuras, maior abrangência no número de respondentes por cada empresa e um número maior de empresas. Além disso, sugere-se fazer aplicação de entrevistas semiestruturadas em profundidade com diretores e gerentes e cruzar possivelmente as respostas com os questionários.

Assim, pode-se considerar que este estudo possa trazer contribuições práticas e teóricas para as organizações. No âmbito das contribuições práticas, acredita-se que poderá possibilitar o conhecimento das práticas utilizadas por empresas familiares no estado do Ceará e que poderá subsidiar os gestores e administradores a tomar decisões com base nas práticas. Em termos de contribuição teórica, isso pode ampliar a compreensão das práticas de controladoria em empresas no estado do Ceará e preencher lacunas nos estudos atuais.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, n. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.

BARRETO, K. A. **Práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais em agroindústrias paraibanas**. João Pessoa – PB, 2019. 83f. Dissertação de mestrado em (Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências contábeis. Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa – PB: UFPB, 2019.

BERTÓLI, N. C.; PEREIRA, B. H. P.; DURÃES, L. H.; SILVA, M. E.; RAMOS, T. P. A Aplicação da controladoria estratégica na concorrência entre empresas familiares de triticultura. **Id Online Revista Multidisciplinária e de Psicologia**, v. 14, n. 51, p. 282-293, jul. 2020.

BEUREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial: um estudo em empresas têxteis do estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 196-212, abr. 2014.

BEUREN, I. M.; OLIVEIRA, E. L. de. Processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria: um estudo de caso em empresa familiar. **Revista Ambiente Contábil**, v. 4, n. 2, p. 172-189, jul./dez., 2012.

BLULM, L. F. M.; SARCINELLI, A. R.; LAURINI, M. M.; SOUZA, T. A.; RIBEIRO, J. R.; SILVA, H. S. T. Processo de sucessão em empresas familiares: estudo de caso em uma empresa de médio porte. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v. 12, n. 3, p. 80-93, 2021.

BNDDES, Banco Nacional de Desenvolvimento. **Porte de empresas**. 2019. Disponível em: <https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/guia/porte-de-empresa>. Acesso em: 29 abril 2023.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. São Paulo, 2006. 352f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA-USP, 2006.

BURNS, T.; STALKER, G. M. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1961.

CALIGIONI, R. R.; GALLI, L. C. do L. A.; FREITAS, M. G. de; PRATES, G. A.; ARROYO, C. S.; SALA, O. T. M.; FERREIRA, V. A. M.; GALLI, R. A. Avaliação das práticas de governança corporativa proposta pelo ibgc: uma meta-análise no contexto das empresas familiares. **Revista Foco**, v. 16, n. 4, e1578, p. 1-27, 2023.

CAVALCANTE, D. S.; LUCA, M. M. M. de; PONTE, V. M. R.; GALLON, A. V. Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 113-134, jul./set., 2012.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, London, UK, v. 28, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbook of Management Accounting Research**, London, UK, v. 1, p. 163-205, 2006.

COUTO, M. H. G.; CAMPOS, P. C.; CASTRO, A. C. de; OLIVA, F. L. Mortalidade precoce das micro e pequenas empresas: estudo das principais causas de falência empresarial em Bambuí/MG. **Revista da Micro e Pequena Empresas, FACCAMP**, v. 11, n. 3, p. 39-53, 2017.

DONALDSON, L. Structural contingency theory. **International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences**, v. 23, n. 2. p. 609-614, 2015.

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 2008. 216f. Tese (Doutorado em Ciências

Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FERREIRA, J. C. F. **Empresa familiar: como aumentar o valor de uma empresa utilizando os 10 pilares mestres de um plano de sucessão.** São Paulo: Gráfica Bandeirante, 2010.

GAFURI, R. A. P. **Fatores contingenciais e ciclo de vida organizacional: um estudo de caso em uma pequena indústria de organomineral.** Cascavel, 2016. 90f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação Strito Sensu em Administração. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. Cascavel, PR: UNIOESTE, 2016.

GERSICK, K.; DAVIS, J. A.; HAMPTON, M. M.; LANSBERG, I. **De geração para geração: ciclos de vida das empresas familiares.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

GUERRA, A. R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência.** 2007. 135f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

HILLEN, C.; LAVARDA, C. E. F. Sucessão intergeracional e inovação em empresas familiares: revisão de literatura. **Innovar**, v. 30, n. 77, p. 11-24, jul./set., 2020.

IMLAU, J. M. **Práticas de contabilidade gerencial em cooperativas de produção agropecuárias do estado do Rio Grande do Sul.** Florianópolis, 2015, 147f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência.** São Paulo, 2010, 147f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade-Universidade de São Paulo, 2010.

KHANDWALLA, P. Design of organizations. New York: **Harcourt Brace Jovanovich**, 1977.

KPMG. **A evolução das empresas familiares no brasil.** 2021. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2021/03/artigo-evolucao-empresas-familiares.pdf>. Acesso em: 17 setembro 2023.

LEAL, E. A.; BOTINHA, C. T. do N. Análise das atribuições e da participação do controller no processo sucessório em uma empresa familiar. **Revista Contemporânea de Economia e Gestão - Contextus**, v. 11, n. 2, p. 135-158, jul./dez., 2013.

LEITE, E. G. **Adoção de práticas de controladoria por empresas brasileiras: um estudo sob a ótica da teoria da contingência.** São Leopoldo, 2013, 146f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio do Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2013.

LISBOA, I. Sucessão nas empresas familiares e o impacto no endividamento. Evidência para as PME da região de Leiria. **Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa**, v. 17, n. 2, p. 24-42, 2019.

MANVAILER, R. H. M. **Práticas de controladoria adotadas por instituições privadas de ensino superior (IPES) estabelecidas na região centro-oeste do brasil.** São Leopoldo, 2013, 122f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio do Sinos-UNISINOS, São Leopoldo, 2013.

MARQUES, P. V. da S. **Aspectos de controladoria em uma farmácia escola de uma Instituição de Ensino Superior Pública.** Fortaleza, 2023. 76f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior) - Mestrado Profissional em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior, Pró-reitora de Pesquisa e Pós-Graduação, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2023.

NECYK, G. A. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida.** 2008. 187f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária,

da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - USP. São Paulo: USP, 2008.

NESKE, D. A. L.; CASIMIRO, L. A. de O.; RIBEIRO, I. Succession and conflicts: research propositions about family businesses. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v.19, n.2, 2020.

NUNES, A. A. B. **Controladoria como suporte à estratégia da empresa: estudo multicaso em empresas de transportes**. São Leopoldo, 2014. 122f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio do Sinos, São Leopoldo, 2014.

OLIVEIRA, D. P. R. de. **Teoria geral da administração: uma abordagem prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. OLIVEIRA, J. B.; REZENDE, R.; ELIAS, A. Empresas familiares: o equilíbrio entre Gestão, Família e Propriedade. In: Encontro de Estudos sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas, 6, EGEPE, 2010, Recife-PE, **Anais...** Recife-PE: EGEPE, 2010.

PWC, **Pesquisa global sobre empresas familiares**. 2021. Disponível em:

<https://www.pwc.com.br/pt/estudos/setores-atividade/empresas-familiares/2021/pesquisa-global-de-empresas-familiares-2021.html#:~:text=As%20empresas%20familiares%20brasileiras%20tiveram,enquanto%2019%25%20encolheram%20em%202019>. Acesso em: 08 março 2023.

SÁ, C. B de; CALLADO, A. L. C. Funções da controladoria: um estudo realizado em uma rede varejista de supermercados. **Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco**, v. 7, n. 1, p. 26-45, mar./ago., 2021.

SEBRAE, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Pais e filhos: os desafios e valores entre gerações de empreendedores**. 2021. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ms/artigos/pais-e-filhos-os-desafios-e-valores-entre-geracoes-de-empresarios,f646cf80c782c710VgnVCM100000d701210aRCRD>. Acesso em: 12 mar. 2023.

SILVA, R. M. da; POPADIUK, S. Capital social em empresas familiares e sua relação com o desempenho. In: Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 10, ANPAD, 2023, São Paulo - SP. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2023.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUZA, M. J. de C.; JACQUES, K. A. S.; FEHR, L. C. F de A.; SILVA, V. F. da. Artefatos de controladoria e contabilidade gerencial: análise dos artigos publicados em periódicos brasileiros de contabilidade entre os anos 2009-2018. **Revista Conhecimento Contábil–UERN**, Mossoró - RN, v. 10, n. 2, p. 57-73, jul./dez., 2020.

ZANIN, A.; MOCELIN, D. A.; TRES, N.; MOTERLE, S. A importância e o uso de práticas de controladoria na gestão de pequenas e médias empresas da região de Chapecó. **Revista Controladoria e Gestão**, v. 1. n. 2, p. 114-13, jul./dez., 2020.