

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

Contradictions and Institutional Praxis in the Design of Management Controls in a Family Business

Dalci Mendes Almeida¹²

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC e Universidade do Sul de Santa Catarina-
UNISUL

dalci.almeida@animaeducacao.com.br

Carlos Eduardo Facin Lavarda¹

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
elavarda@gmail.com

Valdirene Gasparetto¹

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
valdirenegasparetto@gmail.com

Resumo: A pesquisa objetiva analisar as contradições e práxis institucionais no desenho dos controles gerenciais em uma empresa familiar. Foi realizado um estudo de caso em uma indústria de extrusão de alumínio, de um grupo empresarial familiar. Os resultados apontam que características de empresas familiares se fazem presentes na organização, como foco em resultados econômicos e não econômicos, liderança enraizada e de longa duração, parcialmente intuitiva e emocional, e gestores familiares capacitados no trabalho. Houve contradições de ineficiência técnica dos controles gerenciais com maior intensidade, mas a incompatibilidade institucional e o desalinhamento de interesses em menor espectro, que levaram a práxis dos gestores familiares e não familiares, ou seja, momentos reflexivos, ativos e ação multilateral, desenhando os controles gerenciais na gestão familiar, em relação às características da informação e técnicas de controle, que são consideradas tradicionais, com foco no

¹ Universidade Federal de Santa Catarina — R. Eng. Agrônomo Andrei Cristian Ferreira, s/n– CEP 88040-900 – Florianópolis (SC) – Brasil

² Universidade do Sul de Santa Catarina — Av. José Acácio Moreira, 787 – CEP 88704-900 – Tubarão (SC) – Brasil

Este é um artigo de acesso aberto, licenciado por Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (CC BY 4.0), sendo permitidas reprodução, adaptação e distribuição desde que o autor e a fonte originais sejam creditados.

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

operacional. O estudo apresenta implicações teóricas, pois avança no framework de Seo e Creed (2002), ao abordá-lo no contexto de desenho (aspectos informacionais e técnicas) dos controles gerenciais considerando as características de retorno, liderança e gestão familiar, bem como implicações práticas, pois permite aos gestores de empresas familiares conhecerem os antecedentes do desenho dos controles gerenciais e melhor definir os mecanismos de controle.

Palavras-chave – Contradições; Práxis Institucionais; Desenho dos Controles Gerenciais; Empresa Familiar.

Abstract: The research aims to analyze the contradictions and institutional praxis in the design of management controls in a family business. A case study was carried out in an aluminum extrusion industry, by a family business group. The results show that characteristics of family businesses are present in the organization, such as the focus on economic and non-economic results, rooted and long-term leadership, partially intuitive and emotional, and family managers trained at work. There were contradictions of technical inefficiency of the management controls with greater intensity, but the institutional incompatibility and the misalignment of interests in a lower spectrum, which led to the praxis of family and non-family managers, that is, reflective, active moments and multilateral action, designing the controls management in family management, in relation to the characteristics of information and control techniques, which are considered traditional, with a focus on the operational. The study has theoretical implications, as it advances in the Seo and Creed framework (2002), when approaching it in the context of design (informational and technical aspects) of management controls considering the characteristics of return, leadership and family management, as well as practical implications because it allows managers of family businesses to know the background to the design of management controls and to better define control mechanisms.

Keywords – Contradictions; Institutional Praxis; Management Control Design; Family Business.

Introdução

As características da gestão familiar, como orientada para resultados não econômicos, liderança enraizada, gestão autocrática, emocional, intuitiva, orgânica (Stewart & Hitt, 2012), bem como a gestão realizada por gestores familiares e não familiares, tendem a ampliar as possibilidades de contradições que levam a mudanças e promovem práxis moldadas pelo negócio familiar.

São várias as pesquisas sobre mudanças em contabilidade gerencial e a difusão de novas práticas, algumas baseadas em teorias sociais e muitas abordando teorias institucionais. No entanto, essas teorias

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

oferecem mais detalhes sobre os processos que explicam a estabilidade institucional, do que aqueles que explicam a mudança institucional (Wanderley & Soeiro, 2016; Seo & Creed, 2002; Burns & Baldvinsdottir, 2005; Burns & Nielsen, 2006).

Um grande desafio para os teóricos institucionais é desenvolver ainda mais a conceituação e buscar evidências empíricas sobre quando, por que e como os atores influenciam a mudança. Buscam-se respostas para questões sobre a origem da mudança institucional; e sobre quando, por que e como os atores organizacionais decidem promulgar mudanças, na medida em que estão embutidos nos arranjos institucionais existentes, a fim de identificar quando os grupos organizacionais ou indivíduos reconhecem a necessidade de mudança institucional, avaliam as respectivas oportunidades e, em seguida, colocam em movimento as suas decisões (Burns & Baldvinsdottir, 2005).

O contexto de mudança da pesquisa é o desenho dos controles gerenciais em uma indústria de extrusão de alumínio, de um grupo empresarial familiar. O grupo empresarial, nas demais unidades, habitualmente trabalha com controles gerenciais voltados para as atividades operacionais de gestão. No entanto, com a abertura de uma nova unidade de negócio, sentiram a necessidade de implementar um sistema que atenda às demandas informacionais, além das operacionais e das estratégicas. Nesta pesquisa os controles gerenciais envolvem os mecanismos utilizados pela organização, quanto às características informacionais (escopo, pontualidade, agregação e integração) e as técnicas de controle (tradicionais e contemporâneas) (Chenhall & Morris, 1986; Bouwens & Abernethy, 2000), para que possa guiar os colaboradores na consecução dos seus objetivos e tomar decisões, segundo as definições de Simons (1995) e Chenhall (2003).

A escolha da estrutura de um sistema de controle gerencial que possibilita cumprir a função organizacional de influenciar o comportamento dos gestores na direção de estratégias adotadas se constitui em um dos principais desafios na pesquisa e prática em controle gerencial (Aguilar, Pace, & Frezatti, 2009). Essa escolha pode ser influenciada por contradições e levar a determinadas práxis humanas da gestão familiar. Burns e Baldvinsdottir (2005) e Lavarda e Popik (2016) relatam que as práxis desempenham papel importante no processo de institucionalização dos processos, uma vez que são estas que realizam tal mudança.

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

Seo e Creed (2002) forneceram um quadro teórico que explica: (i) quais as fontes das contradições institucionais; e (ii) por qual mecanismo, e em que condições, essas contradições levam agentes incorporados a agir coletivamente por mudança institucional. O quadro teórico vem sendo utilizado mais em pesquisas internacionais (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Burns & Nielsen, 2006; Sharma, Lawrence, & Lowe, 2010; McCarthy, 2012; Alsharari, Eid, & Assiri, 2018) do que em pesquisas brasileiras (Wrubel, Toigo & Lavarda, 2015; Wanderley & Soeiro, 2016; Lavarda & Popik 2016; Soeiro, Miranda, & Araújo, 2016), mas ainda há poucas evidências empíricas que analisam as características de empresas familiares relacionadas com as contradições e práxis institucionais no desenho dos controles de gestão.

Desse modo, a questão problema desta pesquisa consiste em: como as contradições e práxis institucionais influenciam no desenho dos controles gerenciais em uma empresa familiar? O objetivo do estudo é analisar as contradições e práxis institucionais no desenho dos controles gerenciais em uma empresa familiar, para que se possa conhecer o contexto no ambiente familiar que leva à mudança, como e quando os gestores familiares e não familiares reconhecem a necessidade dessa mudança, possibilitando definir o desenho dos controles de gestão. O conhecimento dos antecedentes para o desenvolvimento do controle gerencial pode proporcionar condições de atuação, para que os artefatos sejam desenvolvidos e implementados de maneira consistente com a necessidade das entidades (Frezatti, Junqueira, Bido, Nascimento, & Relvas, 2012).

A pesquisa apresenta contribuições teóricas e práticas: (i) teóricas, pois contribuirá para preencher a lacuna de pesquisas em contabilidade gerencial, sobre a interação das características de empresas familiares nas contradições e práxis no desenho dos controles gerenciais. A especificidade do negócio familiar em termos de retorno, liderança e gestão, leva a contradições e práxis institucionais, que refletem de forma diferenciada nas características das informações (escopo, tempestividade, agregação e integração) e técnicas (contemporâneas e tradicionais) do desenho de controles gerenciais; e (ii) práticas, uma vez que será possível conhecer os antecedentes do desenho dos controles gerenciais no contexto de implementação de sistema de controle gerencial e permitir aos gestores, empreendedores de empresa familiar, melhor gerenciar sua implementação, no que se refere à definição das informações necessárias e instrumentos de controle gerencial utilizados, considerando as particularidades do negócio familiar.

Revisão da Literatura

Contradições e Práxis Institucionais de Seo e Creed (2002)

Seo e Creed (2002) destacam que, muitos autores, como Hirsch e Lounsbury (1997), Greenwood e Hinings (1996), Barley e Tolbert (1997), tentaram resolver o paradoxo teórico da agência embutida, integrando as informações políticas do antigo institucionalismo ou as noções do dualismo da Teoria da Estruturação (Giddens, 1984). No entanto, duas lacunas teóricas precisam ser preenchidas: (i) de onde vem a mudança contextual?; e (ii) quando e como os atores incorporados de forma coletiva e individual, chegam ao ponto de escolha consciente? Para tanto, Seo e Creed (2002), com base na perspectiva dialética de Benson (1977), utilizam uma estrutura dialética para preencher essas lacunas teóricas e desenvolver uma teoria mais abrangente de mudança e ação institucional.

Para Seo e Creed (2002, p. 224), “uma perspectiva dialética é uma visão geral da vida social que é abstraída da análise marxista da estrutura social e suas ramificações, mas não se limita às categorias e argumentos específicos dessa análise”. Para Benson (1977), uma visão dialética é comprometida com o conceito de processo, e a atenção teórica está na transformação, em que um conjunto de arranjos dá lugar a outro. A análise da dialética é guiada por quatro princípios básicos, segundo Benson (1977): construção social, totalidade, contradição e práxis.

Primeiro, a construção social se concentra no processo social, por meio do qual relações ordenadas e previsíveis são produzidas e reproduzidas. Os padrões sociais são construídos gradativamente, pelas interações sociais, que são conduzidas pelos interesses e poder das pessoas (Seo & Creed, 2002). Em segundo lugar a totalidade, que se refere à interconexão desses padrões sociais construídos. A estrutura social particular é considerada não como um fenômeno abstrato e isolado, mas como parte de um todo maior, composto de várias estruturas sociais (Seo & Creed, 2002). Em meio aos processos contínuos de construção e reprodução social, o fraco acoplamento entre os componentes das estruturas sociais permite “produções divergentes e incompatíveis” (Benson, 1977, p. 4). Em terceiro lugar a contradição, que diz respeito a várias rupturas e inconsistências, tanto entre, como dentro dos arranjos sociais estabelecidos. A construção social em curso gera um conjunto complexo de contradições e produz continuamente tensões

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

e conflitos dentro e por meio dos sistemas sociais, que podem, de certa forma, moldar a consciência e a ação para mudar a ordem presente (Seo & Creed, 2002).

A práxis é a “reconstrução livre e criativa dos padrões sociais com base em uma análise fundamentada tanto dos limites quanto dos potenciais das formas sociais atuais” (Seo & Creed, 2002, p. 225). “As pessoas, sob certas circunstâncias, podem se tornar agentes ativos, reconstruindo suas próprias relações sociais e, em última análise, elas mesmas” (Benson, 1977, p, 5-6).

Esses quatro princípios não podem ser entendidos separadamente, juntos constituem uma perspectiva geral sobre o caráter fundamental da vida social e podem ser aplicados diretamente à análise de processos institucionais (Seo & Creed, 2002). A Figura 1 demonstra os processos a partir de uma perspectiva dialética.

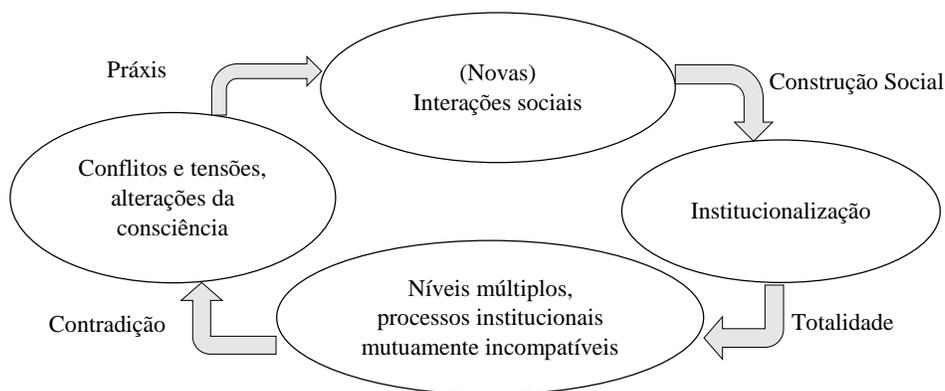


Figura 1. Institucionalização e mudança institucional: processos a partir de uma perspectiva dialética
Fonte: Seo e Creed (2002, p. 225).

Percebe-se que podem ser compreendidas como os arranjos sociais multiníveis, as várias instituições (organizações, campos organizacionais ou estados), que são continuamente produzidos e reproduzidos pelas interações sociais e constituem a *construção social*. No entanto, esses processos multiníveis em andamento, levam a um conjunto complexo de arranjos sociais inter-relacionados, mas muitas vezes incompatíveis, a *totalidade*. Estas incompatibilidades institucionais podem levar a tensões e conflitos dentro e entre instituições, ou seja, a *contradição*. A experiência dos agentes da realidade contraditória remodela sua consciência e, em algumas circunstâncias, os mesmos atuam para transformar fundamentalmente os arranjos sociais atuais e a si próprios, promovendo a *práxis* (Seo & Creed, 2002).

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

Fontes de Contradições Institucionais

Do ponto de vista dialético, as contradições são o ímpeto que impulsiona, possibilita e restringe mudanças institucionais adicionais. A acumulação de contradições dentro e entre instituições fornece as sementes da mudança institucional (Seo & Creed, 2002). Seo e Creed (2002) propõem quatro fontes de contradições que podem surgir a longo prazo como subprodutos dos processos de institucionalização, que são: (i) legitimidade, que prejudica a ineficiência funcional; (ii) adaptação, que prejudica a adaptabilidade; (iii) conformidade intrainstitucional, que cria incompatibilidades interinstitucionais; e (iv) isomorfismo, que conflita com interesses divergentes. Além disso, não sugerem que elas sejam fontes separadas de contradições, sendo provável que estejam altamente interconectados à medida que se desdobram.

No que se refere à primeira fonte de contradição, a legitimidade, que prejudica a ineficiência funcional, Seo e Creed (2002) destacam que a conformidade com os arranjos institucionais pode entrar em conflito com atividades técnicas e as exigências de eficiência. Mesmo se organizações institucionalizadas tomam decisões que melhoram tanto a legitimidade, quanto a eficiência técnica no curto prazo, essas decisões facilmente tornam-se subótimas se novas soluções ótimas não forem continuamente perseguidas e adotadas. Para Burns e Baldvinsdottir (2005, p.729), “as contradições podem evoluir a partir da recuperação das ineficiências técnicas subjacentes que foram mascaradas ao longo dos anos em virtude da conformidade com os arranjos institucionais vigentes em um determinado tempo e espaço”.

Em relação à adaptação, que prejudica a adaptabilidade, para Seo e Creed (2002), apesar da institucionalização ser um processo adaptativo, a partir do momento que forem implementadas, as instituições tendem a estar psicológica e economicamente bloqueadas e, em certo sentido, isoladas ou não suscetíveis a mudanças em seus ambientes externos. Essa falta de suscetibilidade cria um espaço onde as contradições entre essas instituições e seus ambientes externos se desenvolvem e se acumulam com o tempo. Lavarda e Popik (2016, p.124) discorrem que “quando os processos não se adaptam às organizações, estas não conseguem responder às necessidades do ambiente e do contexto, conseqüentemente sendo uma fonte de contradição, ou seja, de possíveis conflitos e tensões dentre os arranjos sociais institucionalizados”.

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

A terceira fonte de contradição é a conformidade intrainstitucional, que cria incompatibilidades interinstitucionais. Para Seo e Creed (2002), os indivíduos e as organizações estão cada vez mais envolvidos com arranjos e prescrições institucionais múltiplos e contraditórios, ainda que interconectados. Para Burns e Baldvinsdottir (2005, p.729), “as contradições podem surgir devido à multiplicidade e complexidade infundidas nos arranjos institucionais em diferentes níveis e impactando diferentes partes da sociedade”.

Por fim, Seo e Creed (2002) apresentam como fonte de contradições o isomorfismo, que conflita com interesses divergentes. Os arranjos sociais são formados e reproduzidos por processos políticos constituídos de vários participantes, que possuem diferentes interesses e poder desigual. Essa fonte de contradições possui como principal aspecto, segundo Seo e Creed (2002, p. 229), “o desalinhamento fundamental entre uma forma particular de arranjo social e os interesses de diversos atores que encenam, habitam e reproduzem esse arranjo social”. Burns e Baldvinsdottir (2005, p.729) consideram que “as contradições podem surgir devido ao desalinhamento entre as formas institucionalizadas e os interesses divergentes dos atores embutidos nessas formas”.

Práxis

Para Wanderley e Soeiro (2016, p. 49), “as contradições institucionais são as forças motrizes essenciais da mudança institucional, mas elas não levam inevitavelmente à mudança institucional”. A práxis humana é a mediadora entre as contradições e as mudanças institucionais e, como mediadora, reformula a ideia de que a construção e mudança em qualquer arranjo social requer um processo de reconstrução dessa estrutura social pelos agentes (Seo & Creed, 2002).

Benson (1977) destaca que a práxis, como fundamento do processo de reconstrução, é talvez a peça mais importante do quebra-cabeça na compreensão dos processos de mudança institucional, especificamente as relações dinâmicas entre a inserção institucional, as contradições, os atores e a mudança institucional.

Seo e Creed (2002, p. 230) definem práxis como “um tipo particular da ação humana coletiva, situada em um determinado contexto sócio-histórico, mas impulsionada pelos inevitáveis subprodutos

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

desse contexto - contradições sociais”. O objetivo da práxis é “a reconstrução livre e criativa dos arranjos sociais com base em uma análise fundamentada de tanto os limites, quanto os potenciais [latentes] das atuais formas sociais” (Benson, 1977, p. 5).

O conceito de práxis inclui três componentes, segundo Bernstein (1971) e Seo e Creed (2002): (i) atores autoconscientes ou com compreensão crítica das condições sociais existentes, nas quais suas necessidades e interesses não são atendidos; (ii) mobilização de atores, que acontece pela nova compreensão coletiva de suas condições sociais e de si mesmos; e (iii) ação multilateral ou coletiva dos atores para reconstruir os arranjos sociais existentes e eles próprios. Além disso, Benson (1977) destaca que a práxis tem dois momentos: (i) momento reflexivo, que envolve a crítica dos padrões sociais existentes e a busca por alternativos; e (ii) momento ativo, que se refere à mobilização e ação coletiva.

Desenho dos Controles Gerenciais

O desenho do sistema de controle gerencial é formado pelas características da informação e as técnicas tradicionais e contemporâneas (Chenhall & Morris, 1986; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Chenhall, 2003; Ferreira & Otley, 2006). Chenhall e Morris (1986) apresentam como características da informação os seguintes aspectos: escopo, tempestividade, nível de agregação e nível de integração. A escolha prévia dessas características quando da estruturação ou do ajuste do desenho do sistema de controle gerencial, implica a identificação das qualidades que os gestores esperam das informações proporcionadas pelo sistema (Frezatti *et al.*, 2012).

Ansari (1977) destaca que a estrutura de um sistema de controle é formada por uma rede de informação que prescreve as regras para a medição, coleta, processamento e transmissão de informações, conseqüentemente facilita a comunicação de informações sobre metas de desempenho, saídas reais e desvios de planos para gerentes e subordinados.

Para Chenhall e Morris (1986), o escopo refere-se às dimensões de foco, quantificação e horizonte de tempo. Um SCG tradicional fornece informações que se concentram em eventos dentro da organização, é quantificado em termos monetários e está relacionado a dados históricos. Um escopo amplo fornece informações relacionadas ao ambiente externo que podem ser econômicas ou não-econômicas e avanços

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

tecnológicos, é quantificado em termos não monetários e forneceria estimativas da probabilidade de acontecimentos de eventos futuros.

A pontualidade é geralmente especificada em termos de: (i) fornecimento de informações a pedido, ou seja, a velocidade dos relatórios, entre quando uma informação é requerida e quando vai estar disponível; e (ii) frequência de comunicação sistemática de informações coletadas, que refere-se aos intervalos de tempo requeridos para a produção das informações (Chenhall & Morris, 1986; Bouwens & Abernethy, 2000). Informações em tempo hábil aprimoram a facilidade do SCG de apresentar os atuais eventos e fornecer feedback rápido sobre as decisões (Chenhall & Morris, 1986).

Um sistema de controle gerencial pode fornecer informações em várias formas de agregação, desde o fornecimento de dados brutos básicos, não processados, até uma variedade de agregações como informações resumidas por área funcional, por tempo, ou por modelos de decisão (Chenhall & Morris, 1986; Bouwens & Abernethy, 2000). As informações agregadas, no nível funcional, “fornecem aos gerentes informações sobre os resultados ou resultados de decisões em outros departamentos. Por de tempo, permite que os gerentes avaliem os resultados de suas decisões ao longo do tempo. O uso de modelos de decisão requer que as informações sejam agregadas” (Bouwens & Abernethy, 2000, p. 223).

No que se refere à integração, Chenhall e Morris (1986) destacam que visa à coordenação dos vários segmentos dentro de uma subunidade, sendo um aspecto importante do controle organizacional. Em relação às técnicas, constituem-se em artefatos, instrumentos utilizados para suportar a gestão das entidades (Frezatti *et al.* 2012), e podem ser classificadas em tradicionais e contemporâneas (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Ferreira & Otley, 2006). Para Ferreira & Otley (2006) são técnicas tradicionais, entre outras, o Planejamento Estratégico, Orçamento, Análise de Variação Orçamentária, Técnicas Tradicionais de Custeio, Análise de Lucratividade do Produto, Retorno sobre o Investimento, Análise Custo-Volume-Lucro. As técnicas contemporâneas, entre outras, são o *Balanced Scorecard*, Orçamento Baseado em Atividades, Custeio Baseado em Atividades, Custeio Alvo, Análise de Lucratividade de Clientes, *Economic Value Added* (EVA), Análise do Ciclo de Vida do Produto.

Características das Empresas Familiares

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

Para Bernhoeft (1991, p. 35), “uma empresa familiar é aquela que tem origem e história vinculadas a uma família; ou ainda, aquela que mantém membros da família na administração dos negócios”. Além disso, Bernhoeft (1991) destaca que uma das características mais relevantes na empresa familiar se refere à importância que desempenha a confiança mútua entre os membros que integram a empresa.

A interação entre o sistema familiar orientado para a emoção, focado em objetivos não econômicos, e o sistema de negócios, orientado a resultados e que foca em objetivos econômicos, explica a cultura, valores e objetivos distintivos de negócios de família. São dois sistemas que se sobrepõem e interagem (Stockmans, Lybaert & Voordeckers, 2010). Distelberg e Sorenson (2009) explicam que o sistema familiar é orientado para a emoção e com foco em objetivos não econômicos, já o sistema de negócios é dirigido para resultados e objetivos econômicos.

Stewart e Hitt (2012) destacam que as pesquisas sobre empresas familiares oferecem uma série de dicotomias entre empresas familiares e empresas não-familiares e apresentam pontos como, propriedade, governança, retorno, recompensas, *networks*, liderança, carreira e gestão, que destacam essa dicotomia, com objetivo de levantar o estereótipo das empresas familiares, geralmente encontrado na literatura. Para Beck (2016), as características em relação a esses pontos permitem melhor entender os sistemas de controle gerencial nas empresas familiares.

Nesta pesquisa o foco está nas características: (i) Retorno: resultados não econômicos são importantes (Stewart & Hitt, 2012, com base em Chrisman, Kellermanns, Chan, & Liano, 2010) e benefícios privados para a família (Stewart & Hitt, 2012, com base em Anderson & Reeb 2003); (ii) Liderança: enraizada, longa relação (Stewart & Hitt, 2012, com base em Oswald, Muse, & Rutherford, 2009) e treinados no trabalho (Stewart & Hitt, 2012, com base em Jorissen, Laveren, Martens, & Reheul, 2005); e (iii) Gestão: gestão autocrática (Stewart & Hitt, 2012, com base em Greenhalgh 1994) e emocional, intuitiva (Stewart & Hitt, 2012, com base em Zelleweger & Astrachan 2008).

Diante do exposto, pressupõe-se que as características de empresas familiares como retorno, liderança e gestão (Stewart & Hitt, 2012), podem levar a contradições institucionais constituídas por: (i) ineficiência técnica (ii); não-adaptabilidade; (iii) incompatibilidade institucional; e (iv) desalinhamento de interesses (Seo & Creed, 2002; Burns & Baldvinsdottir, 2005); e práxis institucionais formadas por: (i) atores autoconscientes; (ii) mobilização dos atores; e (iii) ação multilateral ou coletiva (Bernstein, 1971;

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

Benson, 1977; Seo & Creed, 2002), que moldam de forma diferenciada o desenho dos controles gerenciais no que se refere a: (i) características das informações (escopo, tempestividade, agregação e integração); e (ii) técnicas (contemporâneas e tradicionais) (Chenhall & Morris, 1986; Bouwens & Abernethy, 2000; Ferreira & Otley, 2006), para atender as necessidades do negócio familiar.

Senftlechner e Hiebl (2015) mencionam as características familiares destas empresas que influenciam nos SCGs e na Contabilidade Gerencial (CG): (i) a orientação de longo prazo dos familiares pode influenciar a escolha de instrumentos estratégicos de CG e contabilidade financeira (CF); (ii) a ênfase dos familiares em metas não financeiras pode ser refletida no desempenho, sistemas de mensuração de desempenho e gestão, atribuindo maior peso aos objetivos não financeiros; e (iii) os sistemas de CG e CF geralmente podem ser organizados de forma mais informal devido a cargos gerenciais mantidos pelos membros da família e a confiança entre os membros da equipe de gerenciamento.

Método de Pesquisa

A pesquisa consiste em um estudo de caso único, com abordagem qualitativa, o que permite estender a literatura de contradições e práxis para o contexto de empresa familiar, por meio de uma investigação profunda, completa e contextual de uma organização, conforme preconizam Cooper e Morgan (2008).

O construto da pesquisa foi desenvolvido com base nos estudos de Bernstein (1971), Benson (1977), Chenhall e Morris (1986), Bouwens e Abernethy (2000), Seo e Creed (2002), Baldvinsdottir (2005), Ferreira e Otley (2006), Stewart e Hitt (2012), Lavarda e Popik (2016), Wanderley e Soeiro (2016), Soeiro, Miranda e Araújo (2016) e Frezatti *et al.* (2012), evidenciado na Tabela 1.

Tabela 1

Construto da pesquisa

Categories	Subcategorias	Roteiro
------------	---------------	---------

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

<p>Contradições institucionais</p>	<p>(i) Ineficiência técnica (ii) Não-adaptabilidade (iii) Incompatibilidade institucional (iv) Desalinhamento de interesses</p>	<p>Em relação às contradições que geraram a necessidade da mudança (desenho dos controles gerenciais): (i) Como o atual sistema de controle atua para atender as atividades técnicas (operacional do dia a dia) e as exigências de eficiência da organização? (ii) Quais fatores externos influenciaram no desenho dos controles gerenciais (concorrente, crise econômica, tecnologia)? (iii) Houve inconsistências e incompatibilidades entre os gestores e seus subordinados, ou entre os setores da organização que levou à necessidade de desenho dos controles gerenciais? (iv) Houve desalinhamento nas informações geradas pelo atual sistema de controle em função de interesses/necessidades divergentes dos gestores familiares e não familiares?</p>
<p>Práxis institucionais</p>	<p>(i) Atores autoconscientes (ii) Mobilização dos atores (iii) Ação multilateral ou coletiva</p>	<p>Em relação às práticas dos gestores envolvidos no desenho dos controles gerenciais: (i) houve consciência dos agentes familiares e não familiares em função das necessidades (operacionais, humanas, tecnológicas, informacionais) e interesses não serem atendidos pelo atual sistema? (ii) a mobilização (para capacitação, contratação de terceiros...) influenciada pela necessidade do desenho do sistema de controle, partiu de gestores familiares, não familiares, ou de ambos? (iii) houve participação ativa de todos os agentes necessários (familiares e não familiares) para o desenho dos controles gerenciais?</p>
<p>Desenho dos controles gerenciais</p>	<p>(i) Características das informações (escopo, tempestividade, agregação e integração) (ii) Técnicas (contemporâneas e tradicionais)</p>	<p>Em relação às características das informações do desenho dos controles gerenciais: (i) Quais características das informações o desenho dos controles gerenciais apresentará? Escopo: Informação externa ou interna, informação financeira e não financeira, orientado ou não para o futuro. Pontualidade: frequência e velocidade dos relatórios. Agregação: por área funcional, por tempo ou por modelos de decisão. Integração: informações sobre as atividades dos departamentos e como as informações de um influenciam o outro. Em relação às técnicas de controles gerenciais: (ii) Quais controles gerenciais possuem (tradicionais como Planejamento Estratégico, Orçamento, Análise de Variação Orçamentária e contemporâneas como Balanced Scorecard, Orçamento Baseado em Atividades e Custeio Baseado em Atividades) e quais pretendem implementar?</p>
<p>Características de empresas familiares</p>	<p>(i) Retorno (ii) Liderança (iii) Gestão</p>	<p>Em relação às características da empresa familiar: (i) O retorno é focado em resultados econômicos ou não econômicos e existem benefícios privados para a família? (ii) A liderança é enraizada de longa duração e os gestores são treinados no trabalho? (iii) Como se dá a gestão em termos de tomada de decisão (autocrática, emocional e intuitiva)?</p>

Fonte: elaborada pelos autores.

Foi elaborado protocolo de pesquisa segundo Yin (2015), com as seguintes seções: (i) uma visão geral do projeto do estudo de caso, em que se apresentou os objetivos da pesquisa e as contribuições

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

práticas e teóricas da pesquisa; (ii) os procedimentos de campo apropriados, como a definição dos sujeitos, agenda das entrevistas e apresentação das credenciais; (iii) questões de estudo de caso, em que se definiu o roteiro de perguntas com base nos principais autores sobre o assunto; e (iv) um guia para o relatório do estudo de caso como forma de facilitar a coleta de dados relevantes.

O caso foi selecionado levando em consideração as características da empresa, como ser familiar e estar desenhando e implementando um sistema de controle gerencial, o que permite atender ao problema da pesquisa. O estudo de caso foi realizado em uma empresa industrial familiar de extrusão de alumínio que faz parte de um grupo empresarial familiar do sul do Brasil.

A coleta dos dados aconteceu por meio de entrevistas, observações e documentos, no período de janeiro a fevereiro de 2019. Todas as entrevistas foram gravadas totalizando seis horas e vinte cinco minutos. Foi informado aos entrevistados sobre a confidencialidade dos dados, que seriam coletados e analisados apenas para fins científicos. A Tabela 2 apresenta os cargos dos sujeitos da pesquisa, seguidos de uma abreviação para facilitar a análise dos dados, a identificação como familiares ou não, o tempo de duração de cada entrevista e a totalização das horas.

Tabela 2
Sujeitos da pesquisa

Cargos e Siglas	Familiar	Tempo
Diretor Administrativo (DA)	Sim	40 minutos
Diretor Comercial (DC)	Sim	40 minutos
Diretor Industrial (DI)	Não	Uma hora
Controller (C)	Não	Três horas
Coordenador de Tecnologia da Informação (CTI)	Não	30 minutos
Coordenador de Planejamento e Controle de Produção (CPCP)	Não	20 minutos
Coordenador de Ferramentaria (CF)	Não	15 minutos
Total de horas		6h25min

Fonte: elaborada pelos autores.

A observação foi utilizada para conhecer o ambiente da gestão do negócio familiar. Visitou-se o setor de controladoria, setor financeiro e também o processo produtivo para melhor conhecer a estrutura

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

física e humana. A visita aos setores de controladoria e financeiro foi conduzida pela *controller*, e na ocasião se pôde conhecer o sistema de controle utilizado pela empresa. Na produção, a visita foi conduzida pelo diretor industrial. Foi possível conhecer todas as etapas do processo de produção e também visualizar o atual sistema de controle gerencial utilizado. Além disso, foram observados quadros/imagens com a história, missão e valores da organização. Os documentos utilizados foram relatórios emitidos pelo sistema, como: produção sintética, custos, demonstração de resultado, estoques e documento de apresentação da empresa.

Para a realização das entrevistas foi utilizado um roteiro estruturado com questões abertas para conhecer a organização, identificar as características da empresa familiar, as contradições e práxis institucionais e o desenho dos controles gerenciais. Foi realizado um pré-teste do roteiro de entrevistas com um *Controller*, que não teve sugestões de alterações, um doutorando de contabilidade e uma pesquisadora e professora na área de gestão, que sugeriram alterações no sentido de deixar as perguntas menos técnicas aos entrevistados.

Para a análise dos dados utilizou-se a análise de conteúdo das respostas obtidas e também a triangulação dos dados coletados. Bardin (2010) destaca que a análise de conteúdo se constitui em um conjunto de técnicas de análise das comunicações, adaptável a um vasto campo de aplicação. A organização da análise seguiu as fases determinadas por Bardin (2010): (i) pré-análise, cujo objetivo consiste em tornar operacionais e sistematizar as ideias iniciais; (ii) exploração do material, que se refere à análise propriamente dita; e (iii) tratamento dos resultados obtidos e interpretação, em que os achados brutos são analisados de forma a se tornarem significativos e válidos.

Com a utilização de três fontes de evidências, observação, documentos e entrevistas, foi realizada a triangulação dos dados, por meio de comparações e confirmações durante a coleta e análise dos dados. Para Scapens (1990), a validade de uma fonte de evidência pode ser avaliada, coletando outra prova dessa fonte, o que será realizado nesta pesquisa com a triangulação dos dados.

Após a análise dos resultados, solicitou-se ao *controller* que realizasse uma leitura dos resultados da pesquisa, com o objetivo de buscar maior consistência e validade. Yin (2015) destaca que a revisão do estudo pelos sujeitos do caso constitui um procedimento que visa maior validade dos dados.

Apresentação e Discussão dos Resultados

O Caso Estudado e suas Características Familiares

A empresa de extrusão que foi objeto da pesquisa, faz parte de um grupo empresarial familiar que está no mercado desde 1895, quando a família constitui seu primeiro negócio com a atividade comercial. Mais de 120 anos se passaram, sua tradição ultrapassou gerações e hoje está na quarta geração. Atualmente o grupo é composto por duas médias empresas, comércio varejista de móveis e eletrodomésticos em geral e indústria de extrusão de alumínio, e quatro pequenas empresas, atuantes nos ramos de construção e locação de imóveis, holding e *factoring*. A empresa possui 68 funcionários e faturamento anual de R\$ 14.000.000,00. A empresa de extrusão iniciou suas atividades em 2017, possui 18 funcionários e faturou em 2017, R\$ 9.780.000,00.

Os valores familiares estão presentes em todos os ambientes da empresa, quando já na recepção do setor administrativo/contábil existe um quadro mostrando a imagem de sua história e filosofia, que é focada no trabalho, na honestidade e na solidez, e sua missão, que é ajudar a transformar o mundo. O Gerente Industrial (GI) destaca que é “uma empresa de tradição e que possui controle”. Isto justifica seu foco no resultado não ser somente econômico, resultados não econômicos também são importantes (Chrisman *et al.*, 2010; Stewart & Hitt, 2012).

A *Controller* (C) relatou que o objetivo da empresa não é somente lucro, o grupo familiar atua há muitos anos e possui valores e princípios que o consolidaram no mercado. No material de divulgação da empresa pode-se observar a preocupação com responsabilidade social e sustentabilidade. O Coordenador de Planejamento e Controle de Produção (CPCP) relata que é uma empresa que vai além dos resultados econômicos, se preocupa com o social, foi constituída pensando na geração de empregos e no desenvolvimento da região, que carece de indústrias. O Diretor Administrativo (DA) salienta que:

Se nos preocupássemos apenas com o resultado econômico não estaríamos nesta atividade, no país que vivemos resultados econômicos e a atividade empreendedora são difíceis, exige um esforço muito grande, nossa família sempre esteve envolvida com a atividade empresarial, temos interesses em desenvolvimento da nossa cidade, na geração de empregos e oportunidades, para pessoas

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

construírem sua carreira e se construírem melhores por meio do trabalho, talvez essa seja a maior importância que a atividade empresarial proporciona, a melhoria pessoal e dessa vem todas as demais melhorias.

O Diretor Comercial (DC) relata que se busca primeiro o lucro, já que a abertura da indústria se deu na tentativa de alavancar lucro e aumentar a rentabilidade, em função da perda de mercado no varejo. Assim, o resultado não econômico é uma consequência natural.

No que se refere aos benefícios aos gestores familiares, como apontam Anderson e Reeb (2003) e Stewart e Hitt (2012), como característico da empresa familiar, todos os entrevistados responderam que não existem. A *Controller* destaca que a gestão é formal e profissional, e nesse sentido afirma que não existem tratamentos diferentes por ser familiar.

A liderança é enraizada e de longa duração, o que é característico da empresa familiar (Oswald *et al.*, 2009; Stewart & Hitt, 2012). Os gestores familiares foram treinados no trabalho, como apontam Jorissen *et al.* (2005) e Stewart e Hitt (2012). A *Controller* reportou que os gestores familiares estão no grupo há mais de 20 anos. O Diretor Comercial (DC) menciona que é uma liderança que veio de pai para filho e está na quarta geração. O Coordenador de Tecnologia de Informação (CTI) está há sete anos no grupo, entrou como estagiário e relatou que aprendeu muita coisa na empresa.

O DC e DA mencionam que, preferencialmente, são promovidas pessoas que já são colaboradores da empresa, que conhecem a cultura e se adaptaram. Dependendo da posição, da função, a preferência é contratar pessoas jovens em cargos operacionais, formando ao longo do tempo e à medida que surgem as oportunidades, de preferência são oferecidas aos que já são da casa. No caso do Gerente Industrial, buscou-se um profissional com grande experiência, pois era uma atividade totalmente nova.

A empresa não possui uma gestão autocrática, como destacam Greenhalgh (1994) e Stewart e Hitt (2012), porém é parcialmente emocional e intuitiva (Zelleweger & Astrachan, 2008; Stewart & Hitt, 2012). Todos os entrevistados relataram que são os gestores familiares/proprietários que tomam a decisão final, porém, a *Controller* (C) comenta que são comuns reuniões de planejamento, melhorias de processos e resultados. Na busca de melhores resultados, os gestores trocam experiências e tomam a decisão com base em instrumentos gerenciais e reuniões.

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

O CPCP reporta que “os gestores familiares são pessoas que escutam, somos os olhos deles na indústria, eles gostam de estar cientes de tudo que acontece e de discutir as ideias, porém a decisão final é deles, mas contribuimos para a tomada de decisão”. O DC relata que algumas decisões são tomadas por intuição, pela experiência que se tem, outras não, sempre existe consulta aos coordenadores e gerentes, é uma gestão participativa, de troca de ideias, mas a decisão final recai sobre os gestores familiares somente.

A *Controller* (C) discorre que as decisões em certo ponto são intuitivas, pois a experiência e a vivência de mercado dos gestores familiares influenciam muito, mas ainda as ações são tomadas mais com base em relatórios. O cenário (mercado) é considerado no momento da decisão. O DA reportou que a partir de conflitos familiares enfrentados, que levaram a uma cisão parcial no grupo em 1985 e reduziram o tamanho do negócio do ponto de vista das operações, passou-se a ter uma ótica mais profissional, criou-se uma experiência e consciência de mais controles, mecanismos de gestão, que não são puramente emocionais e baseados nas necessidades da família, e sim do negócio.

Contradições Institucionais

O sistema de controle gerencial surgiu em função da implantação da nova unidade de negócio no grupo, a indústria de extrusão de alumínio, um ramo de negócio bem diferente dos ramos de atividades que os gestores estavam habitualmente acostumados a trabalhar, que era comércio, prestação de serviços e construção civil. O DA relata que a abertura se deu em função da crise de mercado, pois as atividades exploradas já não vinham trazendo os resultados almejados. Foram cinco anos analisando e planejando a constituição desse novo negócio, e há dois anos a empresa está em operação. Isto demandou o desenho de um novo sistema de controle gerencial com estrutura e informações diferentes das que gerava o sistema do grupo.

Para a escolha do sistema de informação, que foi o primeiro passo, durante um ano visitou-se empresas da região, de vários ramos, inclusive concorrentes, com o objetivo de conhecer e decidir qual sistema de informação adquirir, relata a *Controller* (C). O sistema adquirido foi um Sistema Integrado de Gestão específico para o ramo de alumínio (extrusão, refusão, anodização e pintura e revenda), o *Ace Manager* Alumínio, que possui três módulos, um Módulo Fábrica, um Módulo Contábil e Fiscal e um

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

Módulo *Management*. No módulo fábrica, o design é subdividido em produção, ferramentaria, embalagem, planejamento e controle da produção. A estrutura do sistema no módulo da fábrica é por departamentos, o que foi possível observar na visita à fábrica e nos relatórios disponibilizados pela *Controller*.

Em relação a como o atual sistema de controle atua para atender as atividades operacionais do dia a dia e as exigências de eficiência da organização, a *Controller* reportou que o sistema ainda não atende totalmente as necessidades da organização, pois está em fase de desenho e implantação, e após dois anos operando, atende as rotinas operacionais, de compra, venda, estocagem, custos, financeiro, contábil, fiscal, gera indicadores de produtividade e eficiência. Ainda é preciso gerar mais relatórios, de cunho estratégico, como sistema orçamentário e avaliação de desempenho. Percebe-se na Tabela 3 mais relatos dos sujeitos entrevistados, que confirmam a ineficiência técnica.

Tabela 3

Evidências da ineficiência técnica

Sujeitos	Relatos
DC	“Os controles são fortes e nossa ênfase é fazer com que o ambiente físico reflita no virtual, temos uma exigência que eles demonstrem a realidade prática, porém ainda carecemos de informações futuras”.
CTI e CPCPC	“O design inicial do sistema era “feijão com arroz, cru”, apresentava uma estrutura básica de informações e demandou várias adaptações e customizações de acordo com as necessidades. “Estávamos acostumados com o varejo, em que o processo é comprar para revender, diferente da indústria de extrusão que envolve várias etapas até a formação do produto. Precisamos ir moldando de acordo nossas necessidades”.
DA	“O sistema não está totalmente maduro, já se passaram dois anos completos, os controles existem, mas precisam de amadurecimento e consolidação, mas a experiência dos outros negócios ajudou muito”.

Fonte: elaborada pelos autores.

Observa-se a ineficiência técnica determinada por Seo e Creed (2002), que salientam que a conformidade com os arranjos institucionais pode entrar em conflito com atividades técnicas e as exigências de eficiência. Tal ineficiência impulsionou a mudança no desenho do sistema de controle gerencial. Wrubel *et al.* (2015), Wanderley e Soeiro (2016), Lavarda e Popik (2016) e Soeiro *et al.* (2016) também identificaram tal contradição em suas pesquisas.

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

No que se refere aos fatores externos que influenciaram no desenho dos controles gerenciais, foi possível perceber que durante o desenho do sistema a empresa se adaptou a fatores externos, tecnológicos, de concorrência e crise econômica. Realizou pesquisas com vários concorrentes para analisar o sistema de informação e conhecer os controles de gestão utilizados neste ramo de atividade, que era novo para todos no grupo. Fez a opção por um sistema de informação específico ao seu ramo de atividade, com uma tecnologia que atendesse com qualidade suas necessidades. Além disso, a crise econômica também influencia essa mudança, principalmente neste momento em que a empresa ainda não está bem consolidada no mercado, o DC relata que por questões financeiras apenas alguns controles de gestão foram desenhados e implantados.

Desse modo, a contradição de não adaptabilidade não aconteceu no desenho dos controles gerenciais, pois de acordo com Seo e Creed (2002), as instituições tendem a estar psicológica e economicamente bloqueadas e, em certo sentido, isoladas ou não suscetíveis a mudanças em seus ambientes externos. Esta falta de suscetibilidade pode criar um espaço em que as contradições entre essas instituições e seus ambientes externos se desenvolvem e se acumulam com o tempo, o que não se percebeu no caso estudado. Pesquisa anterior, de Lavarda e Popik (2016), também não apresentou essa contradição no problema estudado, diferente de Wrubel *et al.* (2015), Wanderley e Soeiro (2016) e Soeiro *et al.* (2016), que identificaram essa contradição.

Em relação às inconsistências e incompatibilidades entre os gestores e seus subordinados ou entre os setores da organização, que levou à necessidade de desenho dos controles gerenciais, a *Controller* (C) reporta que não houve inconsistências entre gestores e subordinados, decorrente do sistema de informação adotado ser exclusivo do ramo de extrusão, e já veio em parte padronizado para atender as necessidades informacionais, porém várias customizações estão sendo realizadas para melhoria de processos, como em controle de estoques. Os setores constantemente observam necessidades de melhorias, que encaminham à TI e realizam o desenho de acordo com a necessidade. Observa-se na Tabela 4 mais relatos dos participantes em relação a incompatibilidade institucional.

Tabela 4
Evidências de incompatibilidade institucional

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

Sujeitos	Relatos
CPCP	“Não percebi inconsistências, isso pode ter sido influenciado pela experiência que a equipe possuía, pois já haviam trabalhado na área”.
DA	“Conflitos sempre existem, para não ter conflitos só se não existir humanos, tomamos muito cuidado com a escolha do sistema, vários foram pesquisados, procuramos o mais adequado possível, realizamos uma escolha bem apropriada, isso facilitou bastante, mas a implantação do sistema sempre gera. Realizamos muitas mudanças de procedimentos e solicitamos também mudanças na estrutura”.
CTI	“Inconsistências entre os gestores da produção e administrativa nas informações geradas na parte de estoques, em relação a entrada e saída de tarugos, o que levou a novo <i>design</i> do sistema”.

Fonte: elaborada pelos autores.

Para Seo e Creed (2002), os indivíduos e as organizações estão cada vez mais envolvidos em arranjos e prescrições institucionais múltiplos e contraditórios, ainda que interconectados. O DC relatou foram várias inconsistências entre setores e gestores. A partir do momento em que a implantação começou, foi possível observar as operações que não se havia pensado, a partir das divergências, e alterou-se a estrutura do sistema. Um exemplo: como a produção do perfil tem um peso variado, à medida que a ferramenta que produz o perfil vai desgastando o peso varia, o que demandou alteração no desenho do sistema para que acompanhasse o peso do perfil. Para Burns e Baldvinsdottir (2005), dilemas podem surgir devido à multiplicidade e complexidade introduzidas nos arranjos institucionais.

Percebe-se que a contradição incompatibilidade institucional de Seo e Creed (2002) apresenta-se de forma fraca, impulsionada pelas características do negócio familiar de uma gestão participativa, de uma liderança enraizada e de longa duração (Oswald *et al.*, 2009).

No que se refere ao desalinhamento nas informações geradas pelo atual sistema de controle em função de interesses/necessidades divergentes dos gestores familiares e não familiares, a *Controller* destaca que os gestores familiares e não familiares estão constantemente discutindo as ações e estratégias da empresa, o que não remete a informações desalinhadas no atual sistema de controle. O CPCP e o CTI também não perceberam desalinhamento de informações geradas por interesses e/ou necessidades divergentes entre gestores familiares e não familiares. O DC destacou que não lembrava se houve esse desalinhamento, porém, o DA mencionou que isso aconteceu e que foi comum a necessidade de informações diferentes entre os gestores.

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

Percebe-se que o desalinhamento de interesses preconizado por Seo e Creed (2002) foi apontando apenas pelo DA, não mostrando forte evidência, o que permite concluir que essa contradição existiu de maneira muito fraca, o que também pode ser justificado pelas características da gestão familiar. As pesquisas de Lavarda e Popik (2016) e Wrubel *et al.* (2015) apresentaram essa contradição, embora os achados de Soeiro *et al.* (2016) também a apontaram de forma fraca.

Práxis Institucionais

Houve consciência dos agentes familiares e não familiares em função das necessidades (operacionais, humanas, tecnológicas, informacionais) e interesses não serem atendidos pelo atual sistema. Para a *Controller* (C), consciência tanto dos gestores familiares, quanto não familiares sempre existe quando o sistema não atende uma necessidade ou um interesse. Tal consciência se dá no mesmo nível, dependendo da necessidade, para gestores familiares como não familiares. Por exemplo, o sistema necessita de melhorias em questões orçamentárias, estratégicas, ambiente externo, e gestores familiares e não familiares percebem essa necessidade.

O CPCP destacou que foram consultadas várias empresas para se ter um sistema de informação de qualidade, pois os proprietários primam pelo controle de todas as operações e buscam sempre a melhoria. O DC e DA responderam que existiu essa consciência, pois já se tem a cultura e filosofia de utilizar sistema de controle no grupo, é uma responsabilidade mínima a ser cumprida. Percebe-se o momento reflexivo que Bernstein (1971), Benson (1977) e Seo e Creed (2002) apresentam, em que atores autoconscientes ou com compreensão crítica das condições sociais existentes, nas quais suas necessidades e interesses não são atendidos.

A mobilização para capacitação influenciada pela necessidade do desenho dos controles partiu tanto de gestores familiares como não familiares. Para a *Controller* (C), a mobilização para capacitação foi realizada pela empresa do suporte do sistema de informação e partiu de gestores não familiares e familiares. Essa capacitação foi realizada com treinamentos para a operacionalização do sistema para colaboradores de vários níveis, produção, controladoria, TI, sendo posteriormente disseminados aos demais usuários do sistema. O CPCP destaca que “a mobilização foi realizada por todos os gestores e

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

durante uma semana foi realizada capacitação, inclusive ainda hoje o diretor comercial se reúne comigo, para aprimorarmos relatórios e criarmos novos”.

O DC também confirma a mobilização, com o suporte da empresa do sistema de informação durante uma semana no grupo, além de conferências online. No entanto, a estrutura do grupo e o *know-how* facilitaram muito, salienta o DA. O CTI relata que acompanhou todas as capacitações e cada responsável de área focou na sua área. Infere-se que houve o momento ativo, ou seja, a mobilização de atores, que acontece pela nova compreensão coletiva de suas condições sociais e de si mesmos (Bernstein, 1971; Benson, 1977; Seo & Creed, 2002).

Houve participação ativa de todos os agentes necessários (familiares e não familiares) para a o desenho dos controles gerenciais. A *Controller* e o coordenador de TI participaram ativamente, o Diretor Administrativo e Diretor Comercial participaram em momentos mais específicos, e não houve participação do Gestor Industrial, que está envolvido mais na parte técnica do processo produtivo. Segundo o DC, todos os gestores compraram a ideia do desenho dos controles gerenciais, todos estavam cientes, e como já se tinha uma cultura de trabalhar com o sistema de gestão no varejo, ficou mais tranquilo. “Não basta o sistema e controles serem bons, as pessoas precisam acreditar naquilo que estão fazendo e ter responsabilidade”. Observa-se a ação multilateral ou coletiva dos atores para reconstruir os arranjos sociais e eles próprios (Bernstein, 1971; Benson, 1977; Seo & Creed, 2002).

Desenho dos Controles Gerenciais

Percebe-se que houve contradições e práxis específicas da gestão familiar que influenciaram no desenho do sistema de controle gerencial. Os agentes tanto familiares como não familiares foram responsáveis pela conscientização e mobilização de um determinado design e implantação dos controles gerenciais.

As características de informações delineadas por Chenhall e Morris (1986) Bouwens e Abernethy (2000), que o sistema apresenta, de acordo com todos os entrevistados, inicialmente são: (i) escopo: informação mais interna, financeira e focada para o presente e passado. Futuramente pensam em trabalhar

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

informações do ambiente externo, não financeira como indicadores qualitativos e orientada para o futuro, como o sistema orçamentário; e (ii) pontualidade: atualmente a frequência dos relatórios dependendo das informações é diária, como informações financeiras de caixa, e controles de resultado (DR) e patrimônio (BP) são trimestrais.

Em relação à velocidade, se o relatório já foi parametrizado, está disponível a qualquer momento para o usuário habilitado acessar, mas como o sistema está sendo desenhado e implantado alguns relatórios ainda estão sendo desenvolvidos, porém se trabalha para que após a implantação estejam disponíveis de imediato; (iii) agregação: as informações são desenhadas por área funcional, como produção, financeiro, contábil-fiscal. Os relatórios da produção, que são gerados por tempo, geram informações sobre produtividade; (iv) integração: as informações são totalmente integradas entre os setores da produção, embalagem, ferramentaria, expedição, comercial, planejamento e controle de produção (PCP), contábil, financeiro, tanto com as atividades internas dos departamentos, como as informações entre os setores.

Observa-se na Tabela 5 relatos dos entrevistados que evidenciam as características de informações.

Tabela 5
Evidências das características de informações

Sujeitos	Relatos
CF	“No setor de ferramentaria, as informações disponibilizadas diariamente pelo sistema permitem controlar as 317 matrizes diferentes e gerar alertas para ações que precisam ser desenvolvidas a cada ferramenta. Por exemplo, o tratamento térmico de nitretação, a que cada ferramenta precisa ser submetida de acordo com a quantidade produzida, para ter uma vida útil bem maior, já que são matrizes que exigem um investimento bem elevado da empresa. Pode-se visualizar essas informações relatadas pelo CF no próprio sistema apresentado”.
CPCP	“O sistema permite informações, diariamente planejamos e controlamos a produção, semanalmente se verifica o faturamento, quanto foi carregado, quando foi embalado, mensalmente o resultado, quantidade de ferramentas paradas, o que se pode fazer para que isso seja solucionado ou minimizado”.

Fonte: elaborada pelos autores.

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

Em relação às técnicas de controles gerenciais determinadas por Ferreira e Otley (2006), o sistema está parametrizado para gerar controles tradicionais como controle de produção, de custos, demonstração de resultado, balanço patrimonial, controle de caixa, de vendas, de clientes, controle de planejamento da produção, indicadores de produtividade, rejeição e eficiência, enfim, são controles mais operacionais, como relatam *Controller* (C), DA e DC. Tais controles puderam ser observados por meio dos documentos repassados pela *Controller* (C). No entanto, o desenho está direcionado a controles tradicionais como Planejamento Estratégico, Orçamento, Análise de Variação Orçamentária, Técnicas Tradicionais de Custeio, Análise de Lucratividade do Produto, Retorno sobre o Investimento, Análise Custo-Volume-Lucro e contemporâneos para Custeio Baseado em Atividades, controles de eficiência de cada processo, controles de pessoas e avaliação de desempenho, como reportaram a *Controller* (C) e o DA.

Controller (C), DA, DC e CTI consideram que a empresa ainda está em uma fase inicial de atividades, por isso focam o design para as operações mais do dia a dia. À medida que as atividades avançarem, desenharão melhor o sistema para atender as necessidades em termos de informações não financeiras/qualitativas e principalmente voltadas para o futuro. “Tem-se essa consciência, porém a preocupação maior no momento é ter informações presentes e passadas confiáveis. Este ano será um ano de consolidação dessas informações, e daqui para frente precisamos pensar em técnicas mais estratégicas e contemporâneas”. O DC destaca que “temos consciência de que com o avanço da produção e demanda, é preciso investir mais no desenho de técnicas de controles gerenciais, mas por questões de limitações financeiras também precisamos aguardar mais um pouco, tem-se a cultura de trabalhar com os ‘pés no chão’”.

Percebe-se que o desenho dos controles gerenciais foi realizado de acordo com o atual processo de gestão da empresa, focado para o início das atividades, consistente com as demandas e gerando informações de cunho operacional, para guiar os colaboradores e gestores. Tal processo, segundo Frezatti *et al.* (2012, p.136), “não subsiste sem um sistema de contabilidade gerencial, estruturado de maneira consistente com as demandas, e deve proporcionar condições de instigar, orientar e esclarecer os profissionais quanto aos elementos relevantes da gestão de sua organização”.

Considerações Finais

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

A empresa apresentou características de empresas familiares como foco no resultado não ser somente econômico e a percepção de que resultados não econômicos também são importantes, como apresentados por Chrisman *et al.* (2010) e Stewart e Hitt (2012). Benefícios aos gestores familiares não foram observados, diferente do que apontam Anderson e Reeb (2003) e Stewart e Hitt (2012), o que pode ser justificado pela gestão formalizada. A liderança é enraizada e de longa duração, conforme mencionam Oswald *et al.* (2009) e Stewart e Hitt (2012), ao abordarem as características das empresas familiares. Os gestores familiares foram capacitados no trabalho, coadunando com os achados de Jorissen *et al.* (2005) e Stewart e Hitt (2012). A empresa não possui gestão autocrática, não corroborando as pesquisas de Greenhalgh (1994) e Stewart e Hitt (2012), porém, é parcialmente emocional e intuitiva (Zelleweger & Astrachan, 2008; Stewart & Hitt, 2012).

No que se referem às contradições institucionais de Seo e Creed (2002), observou-se a ineficiência técnica, pois o atual sistema de controle de gestão não atende totalmente as necessidades operacionais e as exigências de eficiência da organização, nesta fase de desenho e implantação. Foi possível perceber que durante o desenho do sistema a empresa se adaptou a fatores externos, tecnológicos, de concorrência e crise econômica, logo a contradição de não adaptabilidade não aconteceu. A contradição incompatibilidade institucional apresenta-se de forma fraca, o que pode ser decorrente das características do negócio familiar, de uma gestão participativa, de uma liderança enraizada e de longa duração. A quarta contradição, desalinhamento de interesses, existiu de maneira muito fraca, o que também pode ser justificado pelas características da gestão familiar.

Em relação às práxis institucionais citadas por Bernstein (1971), Benson (1977) e Seo e Creed (2002), houve consciência dos agentes familiares e não familiares em função das necessidades (operacionais, humanas, tecnológicas, informacionais) e interesses não serem atendidos pelo atual sistema, o que remete ao momento reflexivo. A mobilização para capacitação influenciada pela necessidade do desenho do sistema de controle, partiu tanto de gestores familiares como não familiares, o que remete ao momento ativo, ou seja, à mobilização de atores, que acontece pela nova compreensão coletiva de suas condições sociais e de si mesmos. Também houve participação ativa de todos os agentes necessários, familiares e não familiares, que promovem a ação multilateral ou coletiva dos atores para reconstruir os arranjos sociais e eles próprios.

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

As características de informações delineadas por Chenhall e Morris (1986) e Bouwens e Abernethy (2000) para o desenho do sistema de controle gerencial foram: (i) escopo: informação mais interna, financeira e focada para o presente e passado; (ii) pontualidade: atualmente a frequência dos relatórios, dependendo das informações, é diária; (iii) agregação: as informações são desenhadas por área funcional como produção, financeiro, contábil-fiscal; e (iv) integração: as informações são totalmente integradas entre os setores. Em relação às técnicas de controle gerencial determinadas por Ferreira e Otley (2006), o sistema está parametrizado para gerar principalmente controles tradicionais. No entanto, o desenho direciona-se para controles tradicionais como o Planejamento Estratégico, Orçamento, Análise de Variação Orçamentária e outros contemporâneos.

As limitações desta pesquisa implicam parcimônia na interpretação dos resultados, pois se fundamentou na percepção dos entrevistados, de acordo com o roteiro de entrevista elaborado. Desse modo, aspectos subjetivos podem estar presentes nas respostas. Além disso, os resultados aqui obtidos referem-se a um caso único e em determinado momento, num período ainda inicial das atividades do sistema. Contudo, o estudo traz contribuições teóricas, práticas e sugestões para novas pesquisas.

Esta pesquisa contribui para a literatura sobre contabilidade gerencial em empresas familiares, pois avança no *framework* de Seo e Creed (2002), ao abordar as contradições e práxis institucionais no contexto de desenho dos controles gerenciais na gestão familiar. Permite a compreensão das características de empresas familiares como, no caso estudado, a percepção de que resultados não econômicos também são importantes, liderança enraizada e de longa duração, gestores familiares capacitados no trabalho, e uma gestão parcialmente emocional e intuitiva, que levam a contradições como ineficiência técnica, incompatibilidade institucional de forma fraca e desalinhamento de interesses, que existiu de maneira muito fraca.

Também foram observadas práxis como consciência dos agentes familiares e não familiares, mobilização para capacitação e a ação multilateral ou coletiva dos atores para reconstruir os arranjos sociais e eles próprios, o que impulsiona as características informacionais em termos de escopo, pontualidade e agregação e a definição das técnicas de controles gerenciais, que atualmente está mais em controles operacionais, mas que caminha para implantação de instrumentos mais estratégicos.

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

O estudo também possui implicações práticas, pois apresenta achados em relação a dilemas e práticas que podem surgir em empresas familiares, quando do desenho de um sistema de controle gerencial, o que permite aos gestores, empreendedores e consultores de empresas familiares conhecerem essas contradições e práticas e melhor se prepararem para gerenciá-las, além de definir as características e instrumentos de controles necessários para melhor gestão do negócio. O estudo também proporciona reflexões sobre o desenho de controles gerenciais em empresas familiares industriais, quando do início das atividades, que podem ser adaptadas a outras empresas com características semelhantes.

Como sugestões para novas pesquisas, recomenda-se analisar as contradições e práxis institucionais em outras situações de desenho de controles gerenciais, já que este estudo avaliou o desenho no início da implantação do sistema. Além disso, o estudo focou no negócio familiar, que possui características bem específicas de gestão e controle, o que levou a dilemas e práticas desse tipo de negócio. Desse modo, novas pesquisas são possíveis em outros campos de análise, ou no mesmo campo abordando outras características da empresa familiar.

Referências

- Anderson, R. C., & Reeb, D. M. (2003). Founding-family ownership and firm performance: Evidence from the S&P 500. *Journal of Finance*, 58, 1301-1328. <https://doi.org/10.1111/1540-6261.00567>
- Alsharari, N. M., Eid R., & Assiri, A. (2018). Institutional contradiction and BSC implementation: comparative organizational analysis, *International Journal of Organizational Analysis*, 1-28.
- Aguiar, A. B., Pace, E. S. U., & Frezatti, F. (2009). Análise do inter-relacionamento das dimensões da estrutura de sistemas de controle gerencial: um estudo piloto. *RAC- Eletrônica*, 3(1), 1-21. <https://doi.org/10.17524/repec.v1i3.14>
- Ansari, S. L. (1977). An integrated approach to control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 2(2), 101-112. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(77\)90027-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(77)90027-7)
- Bardin, L. (2010). *Análise de conteúdo*. 5. ed. Lisboa: Edições 70.
- Beck, F. (2016). Utilização da folga organizacional para o alcance dos objetivos financeiros e não financeiros de uma empresa familiar. Tese de Doutorado do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Benson, J. K. (1977). Organizations: A Dialectical View. *Administrative Science Quarterly*, 22(1), 1-21. <https://doi.org/10.2307/2391741>
- Bernhoeft, R. (1991). *Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida* (2. ed.). São Paulo: Nobel.

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

- Bernstein, R. J. (1971). *Praxis and action: Contemporary philosophies of human activity*. Philadelphia: University of Pennsylvania Press. <https://doi.org/10.9783/9780812205497>
- Bouwens, J., & Abernethy, M. A. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 221-241. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00043-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00043-4)
- Burns, J.; Nielsen, K. (2006). How do embedded agents engage in institutional change? *Journal of Economics Issues*, 40(2), 449-456. <https://doi.org/10.1080/00213624.2006.11506923>
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725-757. <https://doi.org/10.1080/09638180500194171>
- Cooper, D. J., & Morgan, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, 22(2), 159-178. <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.2.159>
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5), 243-264. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00024-X](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00024-X)
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16-35.
- 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, 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chrisman, J. J., Kellermanns, F. W., Chan, K. C., & Liano, K. (2010). Intellectual foundations of current research in Family business: An identification and review of 25 influential articles. *Family Business Review*, 23, 9-26. <https://doi.org/10.1177/0894486509357920>
- Distelberg, B., & Sorenson, R. L. (2009). Updating systems concepts in family businesses: A Focus on Values, Resource Flows, and Adaptability. *Family Business Review*, 22(1), 65-81. <https://doi.org/10.1177/0894486508329115>
- Ferreira, A.; Otlely, D. (2006). The design and use of management control systems: An Extended Framework for Analysis, American Accounting Association AAA. *Annual Meeting 2006*. Recuperado em 09 Janeiro, 2019, de: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=682984.
- Frezatti, F., Junqueira, E., Bido, D. S., Nascimento, A. R., & Relvas, T. R. S. (2012). Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. *Brazilian Business Review*, 9(1), 134-155. <https://doi.org/10.15728/bbr.2012.9.1.6>
- Greenhalgh, S. (1994). Deorientalizing the Chinese Family firm. *American Ethnologist*, 21, 746-775. <https://doi.org/10.1525/ae.1994.21.4.02a00050>
- Jorissen, A., Laveren, E., Martens, R., & Reheul, A.-M. (2005). Real versus sample-based differences in comparative family business research. *Family Business Review*, 18, 229-246. <https://doi.org/10.1111/j.1741-6248.2005.00044.x>

Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar

- Lavarda, C. E. F., & Popik, F. (2016). Contradições Institucionais, Práxis e Mudança do Controle Gerencial: Estudo de Caso em uma Cooperativa. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(2), 119-140. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2016090201>
- McCarthy, B. (2012). From fishing and factories to cultural tourism: The role of social entrepreneurs in the construction of a new institutional field. *Entrepreneurship & Regional Development*, 24(3-4), 259–282. <https://doi.org/10.1080/08985626.2012.670916>
- Oswald, S. L., Muse, L. A., & Rutherford, M. W. (2009). The influence of large stake family control on performance: Is it agency or entrenchment? *Journal of Small Business Management*, 47, 116-135. <https://doi.org/10.1111/j.1540-627X.2008.00264.x>
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: the role of case study methods. *British Accounting Review*, 22, p. 259-281. [https://doi.org/10.1016/0890-8389\(90\)90008-6](https://doi.org/10.1016/0890-8389(90)90008-6)
- Seo, M. & Creed, W. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of Management Review*, 27(2), 222–247. <https://doi.org/10.5465/amr.2002.6588004>
- Senftlechner, D., & Hiebl, M. R. W. (2015). Management accounting and management control in family businesses. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 573–606. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2013-0068>
- Sharma, U., Lawrence, S., & Lowe, A. (2010). Institutional contradiction and management control innovation: a field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company. *Management Accounting Research*, 21(4), 251-264. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.03.005>
- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Soeiro, T. M., Miranda, L. C., & Araújo, J. G. N. (2016). Contradição institucional e mudança na alta administração: o caso de uma empresa nordestina de tecnologia de informação. *Revista Universo Contábil*, 12(1), 162-177. <https://doi.org/10.4270/ruc.2016109>
- Stewart, A., & Hitt, M. A. (2012). Why can't a family business be more like a nonfamily business? Modes of professionalization in family firms. *Family Business Review*, 25(1), 58-86. <https://doi.org/10.1177/0894486511421665>
- Stockmans, A., Lybaert, N., & Voordeckers, W. (2010). Socioemotional wealth and earnings management in private family firms. *Family Business Review*, 23(3), 280–294. <https://doi.org/10.1177/0894486510374457>
- Wanderley, C. A., & Soeiro, T. M. (2016). Contradição Institucional e o Balanced Scorecard: um Caso de Mudança sem Sucesso. *Revista Universo Contábil*, 12(1), 45-65. <https://doi.org/10.4270/ruc.2016103>
- Wrubel, F., Toigo, L. A., & Lavarda, C. E. F. (2015). Mudanças nas Rotinas Contábeis: Contradições Institucionais e Práxis Humanas. RACE: *Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 14(3), 1175-1204. <https://doi.org/10.18593/race.v14i3.6484>
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Zelleweger, T. M., & Astrachan, J. H. (2008). On the emotional value of owning a firm. *Family Business Review*, 21, 347-363. <https://doi.org/10.1177/08944865080210040106>

**Contradições e Práxis Institucionais no Desenho
dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar**

Submetido: 17/11/2019

Aceito: 27/06/2021