

Estrutura Formal e instrumentos da Controladoria em Empresas Familiares que buscam implementar boas práticas de Governança Corporativa

Formal Structure and Instruments of the Controllershship in Family Companies that seek to implement good practices of Corporate Governance

José Orcélio do Nascimento¹

Flavia Regina Cascarelli Martins²

Marcus Vinicius Moreira Zittei³

Leonardo Fabris Lugoboni⁴

Juliano Augusto Orsi de Araujo⁵

Recebido: 19/10/2016

Aprovado: 02/12/2016

Publicado: 15/12/2016

Processo de Avaliação: Double Blind Review

RESUMO

Este estudo tem o objetivo de demonstrar a estrutura formal e os instrumentos que são utilizados pela controladoria nas empresas familiares que buscam implementar boas práticas de governança corporativa. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa. A técnica utilizada para a coleta de dados foi um questionário enviado para preenchimento do *controller* ou do responsável pelo departamento de controladoria das empresas indicadas pelo IBGC na publicação dos Casos de Empresas Familiares Não-Listadas: Experiências na Aplicação de práticas de Governança realizada

¹ Doutorando em ciências contábeis na FEA-USP, mestre em ciências contábeis, contador. Professor da FECAP. jorcelio@uol.com.br

² Especialista em controladoria pela FECAP, contadora. cascarelli@ig.com.br

³ Doutor em Ciências Contábeis e Administração, Mestre em Ciências Contábeis, Contador e Professor. Professor da FECAP. marcuszittei@zittei.com.br

⁴ Doutorando em administração na FEA-USP, mestre em administração, administrador e professor. Professor da FECAP e do Insper. leo_fabris@hotmail.com

⁵ Doutorando em ciências contábeis pela FEARP-USP, mestre em ciências contábeis e contador. julianoorsi@usp.br

em 2011, sendo referência para o estudo das empresas familiares de médio porte, localizadas no estado de São Paulo. Os resultados demonstram que a cultura familiar poderá interferir no processo de gestão das empresas familiares, e o departamento de controladoria é um mecanismo interno que possui elementos que poderão contribuir positivamente na implementação de melhores práticas de governança, pois além de interagir com os agentes de governança (conselho de administração, auditoria independente, proprietários e principalmente no processo de gestão), a sua missão é comum aos princípios básicos de governança corporativa. A estrutura da controladoria é de apoio organizacional refletindo as necessidades e objetivos das empresas familiares que buscam aprimorar as suas práticas de Governança Corporativa.

Palavras-chave: Estrutura de Controladoria, Empresas Familiares, Governança Corporativa.

ABSTRACT

This study aims to demonstrate the formal structure and instruments that are used by controlling companies in family companies that seek to implement good corporate governance practices. It is a descriptive research, with a quantitative approach. The technique used to collect data was a questionnaire sent to fill the controller or the person in charge of the control department of the companies indicated by IBGC in the publication of Cases of Unlisted Family Companies: Experiences in the Application of Governance Practices held in 2011, Being a reference for the study of the medium sized family companies, located in the state of São Paulo. The results show that the family culture can interfere in the family business management process, and the control department is an internal mechanism that has elements that can positively contribute to the implementation of best governance practices, as well as interacting with the agents of governance (Board of directors, independent auditors, owners and mainly in the management process), its mission is common to the basic principles of corporate governance. The controlling structure is organizational support reflecting the needs and objectives of family companies that seek to improve their Corporate Governance practices.

Key-words: Controlling Structure, Family Business, Corporate Governance.

1 INTRODUÇÃO

A maioria das empresas nasce familiar e seus fundadores possuem amplo conhecimento desde o processo produtivo até o controle financeiro, executando funções de controle, definindo estratégias e tomando decisões. Assim a influência dos fundadores é muito grande na cultura empresarial, principalmente na fase inicial das empresas.

Segundo Bornholdt (2005), a cultura organizacional forma os vínculos e os laços que geram coesão grupal em torno de uma identidade, que são os familiares vinculados a uma organização empresarial. Os laços são construídos ao longo da história da empresa, quando a empresa deixa de ter um único dono e passa a ter um grupo familiar com cônjuges, irmãos, primos e etc. Neste processo está um dos maiores desafios pois a tendência é que as primeiras gerações centralizem os controles e, com a ausência dos fundadores, o processo de gestão e de tomada de decisões poderá ser comprometido.

Nas empresas familiares, há situações em que parte dos membros da família ainda está envolvida nos negócios e isto dependerá do ciclo de vida das empresas. Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2007) no eixo da empresa descrito no modelo tridimensional de desenvolvimento da empresa familiar é destacado que na fase inicial de toda a empresa familiar a estrutura organizacional é informal e o proprietário (fundador) é o principal gestor do negócio. Com a expansão e formalização da empresa, a sua estrutura deve torna-se cada vez mais funcional e, nesta fase, um dos desafios-chave será a evolução do papel do proprietário gestor, como também a profissionalização da empresa através de outros tomadores de decisões. Já na fase de maturidade das empresas, cita-se que as rotinas organizacionais deverão ser bem estabelecidas e um dos novos desafios-chave será o comprometimento dos gestores.

Para minimizar os riscos no processo de sucessão e transformação societária é muito importante que a empresa familiar tenha um departamento de Controladoria estruturado sendo este um dos principais pilares para as empresas que buscam implementar boas práticas de Governança Corporativa pois, com a expansão da empresa, será necessário otimizar a gestão da empresa familiar e a controladoria terá papel fundamental de apoio neste processo.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (1997) a missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global. Para estes autores (1997), a controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia organizacional.

Assim destaca-se a grande responsabilidade que a Controladoria tem em ser sustentável em suas práticas e conduzir as ações de todos os gestores no processo decisório para obtenção da eficácia das organizações, principalmente, nas empresas familiares que visam implementar boas práticas de Governança Corporativa.

Este estudo tem o objetivo de demonstrar a estrutura formal e os instrumentos que são utilizados pela Controladoria nas empresas familiares que buscam implementar boas

práticas de Governança Corporativa, justificado pela importância que estas empresas têm na nossa economia. Segundo Bueno, Fernandez e Sanchez (2007) a maioria das empresas privadas é familiar e o peso delas na nossa economia é esmagador. Por outro lado estima-se que, em média, menos de 10% das empresas familiares sobrevivam até a terceira geração e isto reforça a importância de melhor se compreender a estrutura da Controladoria nestas empresas.

O objetivo específico desta pesquisa é demonstrar a importância da controladoria, apresentando a sua estrutura e os principais instrumentos que atualmente são utilizados pelas empresas familiares que visam boas práticas de governança corporativa.

Além da relevante participação na nossa economia, sabemos que as empresas familiares possuem características culturais peculiares que poderão influenciar diretamente na tomada de decisões. Um dos principais objetivos da Controladoria é apresentar informações úteis para o processo decisório dessas empresas, por isso se justifica a necessidade de melhor compreender a estrutura formal e os instrumentos utilizados pela Controladoria, especialmente naquelas empresas familiares que são referência em termos de boas práticas de governança corporativa.

A questão a ser respondida por esta pesquisa foi: Qual é a estrutura formal e os instrumentos utilizados pela Controladoria como suporte ao processo de gestão em empresas familiares que buscam implementar boas práticas de governança corporativa? Essa pesquisa será aplicada em empresas familiares de médio porte, não listadas na bolsa de valores e situadas no Estado de São Paulo.

Como hipótese pode-se dizer que, devido ao complexo processo de gestão existente nestas empresas, a estrutura da Controladoria deverá ser de apoio organizacional refletindo as necessidades e objetivos das empresas familiares que buscam aprimorar as suas práticas de Governança Corporativa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. A EMPRESA FAMILIAR

Tondo (2008) define a empresa familiar como uma organização que reúne as seguintes condições: a) o controle do capital social deve pertencer aos membros da família; b) a família deve ter participação ativa na direção das estratégias da empresa

(tendo, no mínimo, um membro na estrutura de comando na empresa); e c) deve haver estreita relação entre a família e empresa, manifestada pela influência recíproca de características e eventos familiares e empresariais.

Para classificar uma empresa como familiar, além da questão do controle familiar e da participação ativa de membros da família no corpo diretivo da empresa, destaca-se a influência cultural exercida nas empresas familiares, sendo uma das principais variáveis no desenvolvimento dessas empresas.

Bornholdt (2005) explica que, para compreender o processo de governança nas empresas familiares, primeiramente, é necessário entender os traços culturais que caracterizam os princípios e valores do convívio familiar para posteriormente distinguir o que diz respeito a cada um dos sistemas: família, propriedade e gestão (empresa). Mais adiante Bornholdt (2005) considerou a cultura organizacional como o reflexo da própria cultura da família empresária pela herança transgeracional, entendendo que a cultura da família será transmitida de geração após geração sendo incorporada por estas empresas conforme o seu respectivo desenvolvimento.

Bueno, Fernandez e Sanchez (2007) ressaltaram que o importante não é o fato de uma empresa ser ou não familiar, mas sim o grau e a forma de comprometimento e influência de uma família sobre determinada empresa, devendo considerar algumas particularidades presentes nas empresas familiares tais como: relacionamento entre parentes, sentimentos envolvidos, sucessão de lideranças e transição de gerações.

2.1.1. GOVERNANÇA CORPORATIVA NAS EMPRESAS FAMILIARES

A temática governança corporativa ganha uma complexidade muito maior nas empresas familiares pois a cultura familiar poderá influenciar na condução dos negócios, de tal maneira que haverá uma maior preocupação com os processos de relacionamento familiar, sucessão e transição de gerações.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2007), a governança corporativa em empresas de controle familiar estabelece as relações no âmbito da família, patrimônio societário (propriedade) e empresa (gestão) e o seu sucesso está condicionado à capacidade da família definir sua atuação nessas três esferas, através da criação de mecanismos formais e legais para administrar suas diferenças e conflitos.

O fator temporal também influenciará no desenvolvimento das empresas familiares já que, durante a trajetória da empresa familiar, o tempo ocasionará mudanças nos

problemas e nos desafios que serão enfrentados pelas empresas de controle familiar (IBGC, 2007). O melhor modelo para entender a dinâmica dessas empresas é o modelo tridimensional de desenvolvimento da empresa familiar, conforme ilustrado na figura 1.

As empresas familiares passarão por estágios distintos em cada um dos citados subsistemas: a) família: onde destaca-se a necessidade de preparação ao processo sucessório; b) propriedade: naturalmente, com o crescimento da família haverá a pulverização de capital e, na sua contramão, haverá maior necessidade de capitalização; e c) gestão da empresa: destaca-se a expansão e maturação da empresa, existindo outros tomadores de decisões numa estrutura organizacional que deverá ser cada vez mais estável. Para as empresas familiares será um grande desafio manter o equilíbrio no seu desenvolvimento diante de tais variáveis, exigindo que o processo de governança seja mais estruturado do que nas demais empresas.

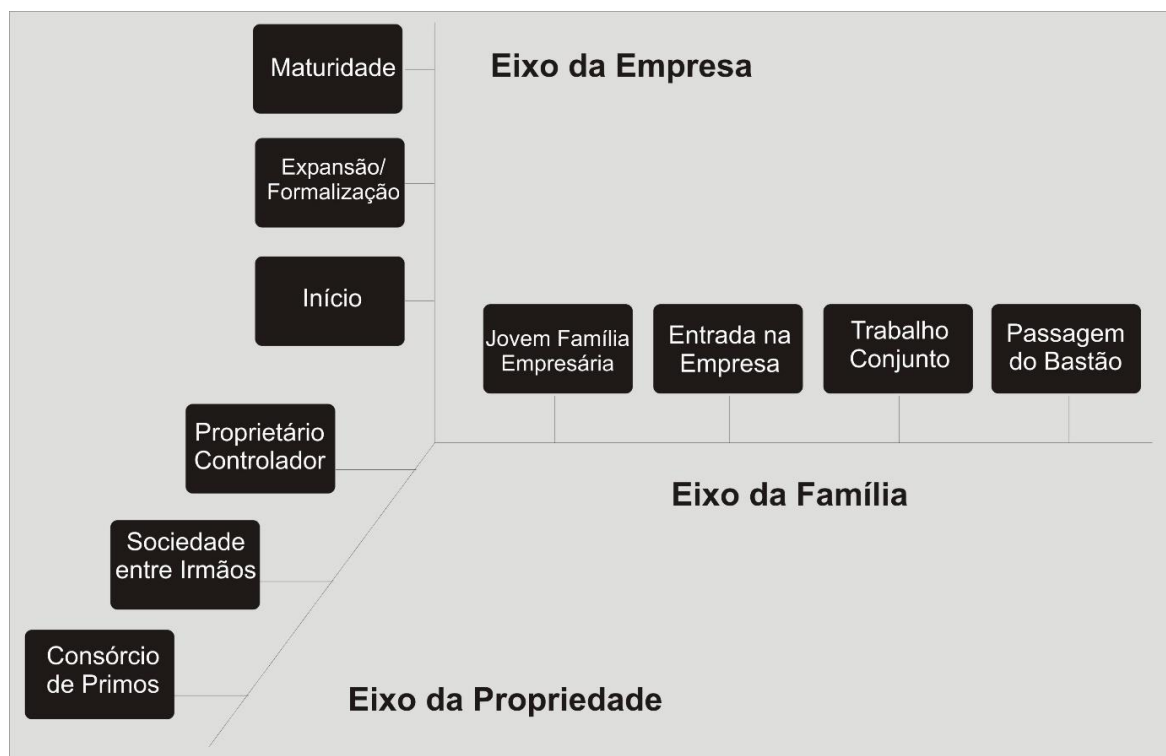


FIGURA 1 - O Modelo Tridimensional de Desenvolvimento da Empresa Familiar.
Fonte: Gersick *et al* (1997)

Segundo Bornholdt (2005), todas as empresas familiares passam por diferentes ciclos de vida que, independente da geração que está no controle, elas precisarão de constante renovação, inovação e integração. Diante de tais necessidades ressalta-se a importância de informações dinâmicas e integradas ao processo de gestão, indicando aos

gestores as mudanças que serão necessárias e, neste contexto, a controladoria apresenta-se como órgão efetivamente participativo conforme demonstrado a seguir.

2.2. A CONTROLADORIA

Na literatura específica encontram-se dois enfoques de estudos para a controladoria: o primeiro voltado para o ramo de conhecimento que apresenta toda a sua base conceitual, e o segundo preocupado em estudá-la como órgão administrativo, compreendendo as suas atividades, funções e princípios através de uma abordagem sistêmica.

De acordo com Almeida, Parisi e Pereira (2001) no tocante ao ramo de conhecimento, a controladoria é responsável pelo estabelecimento das bases conceituais e teóricas necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelo de gestão econômica, objetivando suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores, induzindo-os a tomarem decisões ótimas durante o processo de gestão. Já, pelo enfoque de órgão administrativo, a controladoria é responsável pela aplicação prática das teorias, conceitos e sistemas de informações, sendo o órgão aglutinador e direcionador de esforços dos gestores no processo de otimização do resultado global das empresas.

Figueiredo e Caggiano (1997) reportaram que o profissional de controladoria atua em um novo campo profissional que requer conhecimento e domínio de conceitos em outras disciplinas como administração, economia, estatística, informática etc. Estes autores definiram o *controller* como o gestor encarregado do departamento de controladoria com o papel de zelar pela continuidade da empresa, viabilizando sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que seriam alcançados se trabalhassem independentemente, ressaltando a sua importância no processo de gestão.

Nakagawa (1993) cita que o controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial pois, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Para Borinelli (2006) a controladoria é o órgão responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas durante todo o processo

de gestão, buscando, inclusive, suprir as necessidades de informações advindas pela interação com os agentes externos que se relacionam com a empresa para suas tomadas de decisões. Assim ressalta-se a contribuição da controladoria para um processo de governança equilibrado tanto nos processos com os agentes internos quanto externos.

2.2.1. ESTRUTURA DA CONTROLADORIA

Para muitos autores a posição da controladoria na estrutura organizacional pode ser definida a partir da função do controller. De acordo com Beuren (2002) as diversas abordagens da controladoria têm o seu enfoque mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função e atribuições exigidas pelas empresas.

Figueiredo e Caggiano (1997) ressaltam que, embora o delineamento da função do órgão e da posição do executivo possa variar de uma empresa para outra, existe uma característica que é comumente observada quanto ao *controller*: suas funções não se limitam a contabilidade pois se espera que ele tenha conhecimento e visão ampla em relação à contabilidade gerencial. Este profissional tem responsabilidades relativas às atividades de planejamento, controle, informações e da contabilidade propriamente dita, além de outras funções voltadas para administração e supervisão de cada atividade que apresente impacto no desempenho das empresas. Estes autores também destacaram que a base direcionadora das funções do *controller* é a busca da eficácia organizacional.

Segundo Beuren (2002) é importante ressaltar que é ao *controller*, mais do que a qualquer outro profissional, que os gestores se dirigem para obter orientações quanto à direção e ao controle das atividades empresariais, pois este profissional é o responsável pelo sistema de informações da empresa. A autora lembra que não é atribuição desse profissional a direção da organização, pois esta tarefa é dos gestores, sendo que a sua competência é mantê-los informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa.

Beuren (2002) cita também que o *controller* tem grande responsabilidade perante os gestores, acionistas e governo e que, tradicionalmente, ele era o chefe da contabilidade e o planejador financeiro da corporação e que, agora, este profissional se envolve mais com o planejamento estratégico, sendo responsável também por avaliar a dinâmica dos negócios atuais, baseado no seu conhecimento do ambiente operacional e das inter-relações entre as diversas áreas da empresa, inclusive, projetando as tendências futuras.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) afirmam que as organizações empresariais são heterogêneas quanto ao tamanho, complexidade e definição de responsabilidade, e que estas são questões estabelecidas no modelo de gestão empresarial. Estes autores lembram que, independente das características das empresas, o nível de autoridade da controladoria será dividido entre: a) autoridade formal que refere-se à instituição de normas, procedimentos e padrões relativos com suas atividades e funções e; b) autoridade informal que é apresentada na medida em que assuntos se referem a aspectos técnicos e conceituais inerentes ao grau de especialização envolvido nas funções de controladoria, passando assim a adquirir um grau de autoridade informal diante do domínio de conceitos e técnicas de suas atividades. Este segundo tipo de autoridade efetiva-se mediante a execução de atividades típicas de consultoria e assessoria, caracterizando a controladoria como órgão *staff*.

De acordo com Borinelli (2006), a posição do órgão controladoria na estrutura organizacional considera duas abordagens: a quem a controladoria está ou deve estar subordinada no organograma da entidade; e se ela exerce autoridade de linha ou se é um órgão de *staff*. Neste enfoque também se considera órgão de *staff* aquela unidade organizacional que desempenha atividades e funções de apoio e assessoria.

2.2.2. MISSÃO E OBJETIVOS DA CONTROLADORIA

Na concepção de Almeida, Parisi e Pereira (2001) a controladoria é a única área com uma visão ampla e possuidora de instrumentos adequados à promoção da otimização do todo, e a sua missão é assegurar a maximização do resultado econômico das empresas.

Borinelli (2006) considera a missão da controladoria como a expressão da razão de sua existência em uma organização, explicando o que ela efetivamente se propõe a fazer.

Almeida, Parisi e Pereira (2001) complementam que, para a controladoria cumprir a sua missão a contento, devem ser definidos objetivos claros destacando-se os seguintes: a) promoção da eficácia organizacional: a controladoria focará os seus esforços para a otimização do resultado econômico, b) viabilização da gestão econômica: a controladoria será o principal suporte neste processo e c) promoção da integração das áreas de responsabilidade: a controladoria coordenará os esforços de todos em busca de um resultado sinérgico.

Sobre a sinergia objetivada no processo de gestão, destaca-se a responsabilidade da controladoria pois é um departamento com efetiva participação também na cultura organizacional devido a sofrer e causar influências neste ambiente. Beuren (2002) relata que as crenças e valores das pessoas que dirigem a empresa influenciam e são influenciados pela cultura organizacional e que, na medida em que esse conjunto integra parte da personalidade da organização, norteia-se a missão da empresa sendo determinante para o seu posicionamento em seu ambiente.

Por outro lado, Almeida, Parisi e Pereira (2001) destacam que a controladoria é dependente da cultura organizacional vigente para ser eficaz em sua missão, pois é em função dela que será definido o modelo de gestão que estabelecerá a maneira como a empresa será conduzida.

Figueiredo e Caggiano (1997) esclarecem que a controladoria está profundamente envolvida com a busca da eficácia organizacional e, para alcançá-la, será premissa a definição do modelo de gestão de maneira a cumprir com a sua missão. Estes autores observam ainda que existem inúmeros enfoques para o modelo de gestão justamente por estar fundamentado em crenças, valores, convicções e expectativas dos empreendedores e administradores de cada empresa.

2.2.3. ATIVIDADES E INSTRUMENTOS DA CONTROLADORIA

Conforme Borinelli (2006) as atividades e funções típicas de controladoria são aquelas que fazem parte da sua essência e que, portanto, não são específicas para cada organização. Segundo este autor o que mudará é apenas a forma de distribuir estas atividades e funções pelas diversas unidades organizacionais, buscando melhor atender as necessidades da entidade. Assim, independente das questões particulares de cada empresa, as atividades e funções de controladoria não devem variar. No estudo apresentado por este autor, destacam-se como principais atividades aplicadas pela controladoria: a) desenvolver e gerenciar o sistema de informações gerenciais, b) prover suporte ao processo de gestão, c) coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia).

QUADRO 1: Artefatos de Contabilidade Gerencial e Controladoria

ARTEFATOS		
Métodos, critérios e sistemas de custeio	Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Filosofias e modelos de gestão
Custeio por Absorção	Preços de transferência	Planejamento (Estratégico e Operacional)
Custeio Baseado em Atividades	Moeda Constante	Orçamento
Custeio Pleno ou Integral	Valor Presente	Simulação
Custeio Variável	Retorno sobre o Investimento	<i>Beyond Budgeting</i>
Custeio Direto	Retorno sobre o Patrimônio Líquido	Contabilidade por Responsabilidade
Custo padrão	<i>Benchmarking</i>	<i>Kaizen</i>
Custo de Reposição	<i>Economic Value Added (EVA)</i>	<i>Just in Time (JIT)</i>
Custeio Meta	<i>Market Value Added (MVA)</i>	Teoria das Restrições
Custeio do Ciclo de Vida		Gestão Baseada em Atividades
<i>Total Cost of Ownership (TCO)</i>		Gecon (Modelo de Gestão Econômica)
		<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>
		Gestão Baseada em Valor (VBM)
		Gestão de Custos Inter-organizacionais
		Análise de Cadeia de Valor
		Planejamento Tributário
		Mapa de Gestão de Risco

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006)

Para Almeida, Parisi e Pereira (2001), na execução de suas atividades, a controladoria utiliza-se de dois instrumentos fundamentais: Processo de Gestão e Sistemas de Informações. No tocante ao processo de gestão estes autores destacam que os gestores devem planejar cuidadosamente suas ações, implementar planos adequados e avaliar sistemicamente o desempenho realizado ante aos planos idealizados. Estes autores explicam que o processo de gestão deve ser devidamente estruturado e formalizado, apoiando-se no sistema de informações.

Borinelli (2006) explicou o papel da controladoria em cada uma das etapas do processo de gestão: a) planejamento: estabelecimento de objetivos e planos estratégicos e operacionais; b) orçamento: transformações dos planos nos orçamentos operacional e financeiro; c) execução: implementação dos planos; d) controle: observação e mensuração do desempenho, comparando o desempenho realizado com o esperado analisando as variações e) medida corretiva: sugestão, implementação e acompanhamento das medidas corretivas; f) avaliação de desempenhos: atribuição de conceito aos desempenhos medidos.

Para controladoria desempenhar suas atividades e funções, será necessária a aplicação de métodos de mensuração e instrumentos que são denominados por diversos autores como artefatos, conforme ilustrado no Quadro 1.

Para Borinelli (2006) estes artefatos têm papel fundamental, já que são mecanismos que ajudam a controladoria, como área de conhecimento, ser materializada nas empresas.

2.3. GOVERNANÇA CORPORATIVA

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009) define a governança corporativa como o sistema pelo qual as empresas são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle.

A discussão sobre governança corporativa, na concepção de Silveira (2002), envolve a criação de mecanismos internos e externos que assegurem que as decisões corporativas sejam tomadas no melhor interesse dos investidores e no formato que maximize a probabilidade dos fornecedores de recursos obterem o retorno de seus investimentos. Silveira (2002) acrescenta que, além dos acionistas, existem grandes credores, tais como bancos que também são investidores potencialmente ativos pois possuem substanciais investimentos na empresa e querem ver o retorno sobre seu investimento se materializar.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009), as boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, a fim de preservar e otimizar o valor da empresa, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade.

2.3.1. GOVERNANÇA CORPORATIVA X CONTROLADORIA

Conforme o código das melhores práticas de governança corporativa elaborado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009), os princípios básicos que norteiam as relações de governança corporativa são: a) transparência: refere-se à ampla divulgação de informações importantes às partes interessadas não se limitando apenas às informações de desempenho econômico-financeiro; b) equidade: refere-se ao tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*); c) prestação de contas (*accountability*): os sócios, administradores, conselheiros e auditores devem prestar contas de sua atuação assumindo as responsabilidades de seus atos e omissões; d) responsabilidade corporativa: os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade, visando à longevidade da empresa.

O código elaborado pelo IBGC destaca ainda a participação dos seguintes agentes de governança corporativa: propriedade (sócios), conselho de administração, gestão da organização, auditoria independente, conselho fiscal e código de conduta e conflito de interesses.

Referente ao processo de gestão da organização salienta-se a grande importância da controladoria na implementação de melhores práticas de governança pois, conforme já apresentado por Borinelli (2006) a controladoria é o órgão responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações que supram adequadamente as necessidades advindas da relação com agentes internos, como também com os agentes externos, destacando a interação da controladoria com os stakeholders, devendo ser coerente com o princípio da equidade também apresentado pelo IBGC.

É possível relacionar também as atribuições da controladoria com o princípio de governança corporativa relativo à prestação de contas (*accountability*), pois para Nakagawa (1993) é papel do *controller* indicar a responsabilidade e os níveis de eficiência e eficácia dos desempenhos de cada área operacional sendo compartilhada com a administração.

Já sobre o princípio da responsabilidade corporativa, destaca-se a linha de pensamento de Figueiredo e Caggiano (1997), pois eles citam que a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, de maneira que é um objetivo comum ser responsável pela sustentabilidade.

Relaciona-se também a explicação de Silveira (2002) que destaca que o objetivo da governança corporativa é assegurar que as decisões sejam tomadas no melhor interesse dos investidores, indo de encontro com a missão da controladoria que, conforme Almeida, Parisi e Pereira (2001) é assegurar a maximização do resultado econômico das empresas.

Outro aspecto importante que destaca a contribuição da controladoria na busca das melhores práticas de governança corporativa é relativo a adoção das normas internacionais de contabilidade:

Uma segunda força de controle, geralmente imposta por exigências externas, é a obrigatoriedade legal para a adoção de padrões contábeis rigorosos na preparação das demonstrações da situação patrimonial das companhias e dos resultados das suas operações. Esta força responde a um dos mais importantes valores da boa governança corporativa, *accountability* - prestação responsável de contas. E foi a razão mais forte de constituição do Comitê Cadbury, no Reino Unido, um dos mais importantes marcos construtivos da moderna governança e uma das bases mais sólidas de definição de códigos nacionais de melhores práticas. Nos mercados de capitais mais avançados quanto à adesão à boa governança, os padrões exigidos para as demonstrações financeiras tendem a adotar as normas internacionais de contabilidade, conhecidas pela sigla IFRS (*international financial reporting standards*). (ROSSETI & ANDRADE, 2012)

Ainda sobre as normas e práticas da contabilidade, Valente (2010) cita que os membros do conselho de administração devem estar preparados para discutir os demonstrativos financeiros com a profundidade necessária para tirar conclusões sobre a gestão, reforçando a importância das demonstrações elaboradas pela controladoria e a sua contribuição no processo de governança corporativa.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009) no seu código de melhores práticas de governança, indica ainda que os relatórios devem ser preparados de acordo com os padrões internacionalmente aceitos, contribuindo para uma melhor avaliação da qualidade gerencial da organização e dos riscos aos quais ela está disposta a submeter-se.

As demonstrações financeiras preparadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade são peças fundamentais para o processo de governança das empresas pois estão intimamente ligadas ao conceito de *accountability*, devendo refletir

adequadamente a situação financeira e patrimonial das empresas, contribuindo efetivamente no processo de tomada de decisões.

3 METODOLOGIA

Para atender ao objetivo proposto neste estudo, realizou-se uma pesquisa descritiva, com a finalidade de coletar, descrever e avaliar a estrutura e procedimentos que são aplicados pela Controladoria nas empresas Sasazaki, Mazzaferro e Cerradinho. As empresas citadas foram indicadas pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa na publicação dos Casos de Empresas Familiares Não-Listadas: Experiências na Aplicação de práticas de Governança realizada em 2011, sendo referência para o estudo das empresas familiares de médio porte, localizadas no estado de São Paulo.

Segundo Gil (2002) o objetivo principal da pesquisa descritiva é descrever as características de determinada população utilizando-se de técnicas padronizadas de coleta de dados.

A pesquisa teve uma abordagem quantitativa pois, ao mesmo tempo que se apresentaram os dados coletados como fonte direta para representação da estrutura e instrumentos utilizados pelo departamento de controladoria, adotou-se como premissa a hipótese de que este departamento é fundamental no processo de gestão em empresas familiares que implementam boas práticas de governança corporativa.

De acordo com Collado, Lúcio e Sampieri (2006) os estudos quantitativos começam com uma ideia que vai sendo refinada e, uma vez delimitada, os objetivos e questões de pesquisa são estabelecidos, a literatura é revisada e uma perspectiva teórica é construída.

A técnica utilizada para a coleta de dados foi um questionário enviado para preenchimento do *controller* ou do responsável pelo departamento de controladoria de cada uma das empresas citadas neste estudo.

De acordo com Gil (2002) o questionário tem a finalidade de traduzir os objetivos específicos em itens bem redigidos, assim utilizou-se esta técnica para demonstrar a estrutura, instrumentos e a importância da controladoria nas empresas familiares que visam ter boas práticas em governança corporativa.

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Na pesquisa realizada obteve-se a participação de todas as empresas, apresentando-se respostas de todos os responsáveis pelo departamento de controladoria.

Primeiramente questionou-se as condições presentes na empresa afim de constatar a existência das características citadas por Tondo (2008) e 100% dos respondentes confirmaram a presença do controle familiar, da participação da família na direção ou a existência da influência da família manifestada pela estreita relação entre a família e empresa.

Conforme explicado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2007) o fator temporal se relaciona com os desafios enfrentados pelas empresas familiares, então questionou-se o tempo de atividade das empresas, sendo que todas possuem mais de 40 anos de atividade, comprovando a sua longevidade e maturidade diante dos desafios já enfrentados no relacionamento familiar, patrimônio societário e na gestão das empresas. Perguntou-se também há quanto tempo o departamento de controladoria foi instituído por estas empresas e constatou-se que em 66,67% dos casos este departamento esta constituído há mais de 10 anos.

No tocante a estrutura da controladoria questionou-se a sua posição hierárquica e sob qual departamento ela está subordinada no organograma, e em 66,67% das empresas a controladoria se apresenta como órgão de linha, porém com subordinação direta à presidência ou à alta direção, contribuindo diretamente na definição das estratégias dessas empresas.

Questionou-se a opinião dos respondentes sobre a cultura organizacional e, conforme apresentado no item 1 da Tabela 1, todos os respondentes concordaram que a cultura familiar influencia a condução dos negócios da empresa familiar.

TABELA 1 - Opinião sobre a cultura organizacional

Questões	Concordo totalmente	Concordo parcialmente	Discordo parcialmente	Discordo totalmente
1- A cultura familiar pode influenciar a condução dos negócios da empresa familiar.	33,3%	66,7%	0%	0%
2- A controladoria é dependente da cultura organizacional vigente para ser eficaz em sua missão, pois é em função dela que será definido o modelo de gestão que estabelecerá a maneira como a empresa familiar será conduzida.	66,7%	33,3%	0%	0%

Fonte: Elaborado pelos autores

A questão 2 da Tabela 1 ratifica que a cultura organizacional também é bastante importante para que a Controladoria seja eficaz na obtenção da sua missão pois, de acordo com Almeida, Parisi e Pereira (2001), o modelo de gestão é derivado das crenças e valores da empresa, sendo a carta magna que corresponde ao conjunto de definições relativas ao processo de gestão empresarial.

Com o objetivo de confirmar a participação efetiva da controladoria no processo de gestão, questionou-se a sua posição como órgão responsável pelo controle desse processo e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas durante todo o processo de gestão e 100% dos respondentes confirmaram estas atribuições como sendo de responsabilidade da controladoria.

Os instrumentos utilizados pela controladoria nas empresas pesquisadas são os demonstrados na Tabela 2.

TABELA 2 - Instrumentos da Controladoria

Métodos, critérios e sistemas de custeio	
%	
Custeio por Absorção	100,0%
Custeio Baseado em Atividades	33,3%
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	
%	
Valor Presente	33,3%
Retorno sobre o Investimento	66,7%
Retorno sobre o Patrimônio Líquido	66,7%
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	66,7%
Filosofias e modelos de gestão	
%	
Planejamento (Estratégico e Operacional)	100,0%
Orçamento	100,0%
Simulação	33,3%
<i>Kaizen</i>	33,3%
Gestão Baseada em Atividades	33,3%
Gestão de Custos Inter-organizacionais	33,3%
Análise de Cadeia de Valor	33,3%
Planejamento Tributário	66,7%
Mapa de Gestão de Riscos	66,7%

Fonte: Elaborado pelos autores

Os dados da Tabela 2 evidenciam que, em relação aos métodos, critérios e sistema de custeio, 100% dos respondentes utilizam o “Custeio por Absorção” e 33,33% utilizam o “Custeio Baseado em Atividades”. Sobre os métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho, os mais utilizados são “Retorno sobre o Investimento”, “Retorno sobre o Patrimônio Líquido” e “*Economic Value Added (EVA)*” cada um com 66,7% de utilização pelos respondentes. Em relação aos instrumentos de filosofias e modelos de gestão, os mais utilizados são “Planejamento (Estratégico e Operacional)” e “Orçamento”, ambos com 100% de utilização pelos respondentes, em seguida, aparecem os instrumentos de “Planejamento Tributário” e “Mapa de Gestão de Riscos” com 66,7% de utilização. Os instrumentos de “Simulação”, “*Kaizen*”, “Gestão Baseada em Atividades”, “Gestão de Custos Inter-Organizacionais” e “Análise de Cadeia de Valor” representam 33,3% de utilização pelos respondentes.

Questionou-se também sobre a preparação das demonstrações financeiras e 100% das empresas confirmaram que é responsabilidade da controladoria e, ainda, que estas demonstrações são submetidas à avaliação da auditoria independente, atendendo a recomendação do código das melhores práticas de governança corporativa elaborado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009), onde está previsto que

a atribuição básica da auditoria independente é verificar se as demonstrações financeiras refletem adequadamente a realidade das empresas.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009), o principal componente do sistema de governança é o Conselho de Administração, assim questionou-se sobre a sua existência nas empresas participantes e 100% dos respondentes confirmaram a existência desse órgão.

Sobre os órgãos de governança corporativa previstos pelo IBGC (proprietários, conselho de administração, gestão e auditoria independente), questionou-se sobre o relacionamento da controladoria com cada um deles, e em 100% das empresas, é possível relacionar a contribuição da controladoria diretamente com estes órgãos na implementação de boas práticas de governança corporativa. Solicitamos também aos respondentes para assinalarem os princípios básicos de governança corporativa que se relacionam com os objetivos e missão da controladoria, e 100% dos respondentes indicaram os princípios da transparência, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa como comuns aos objetivos e missão da controladoria. Para melhor fundamentar esta questão elaboramos a Tabela 3 que considera questões realizadas sobre o relacionamento da controladoria com cada um dos princípios de governança corporativa.

Na questão 1 descrita na Tabela 3, todos os participantes concordaram que o *controller* tem o papel de zelar pela continuidade da empresa e com a sua influência na sinergia entre os gestores, de maneira que podemos relacionar esta questão com o princípio da responsabilidade corporativa instituído pelo IBGC. A questão 2 trata da interação da controladoria com os *stakeholders*, e 100% dos respondentes concordam que a controladoria tem o papel de suprir as necessidades advindas desses relacionamentos, devendo seguir o princípio da Equidade nas práticas de governança, tratando de maneira igual todas as necessidades das demais partes interessadas.

TABELA 3 - Relacionamento da Controladoria com os Princípios Básicos de Governança Corporativa.

Questões	Concor do totalme nte	Concordo parcialme nte	Discordo parcialme nte	Discordo totalmen te
1- No processo de gestão, o controller tem o papel de zelar pela continuidade da empresa, viabilizando sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que seriam alcançados se trabalhassem independentemente.	66,7%	33,3%	0%	0%
2 - A controladoria tem o papel de suprir as necessidades de informações advindas pela interação com os agentes externos (stakeholders) que se relacionam com a empresa para suas tomadas de decisões.	100,0%	0%	0%	0%
3 - O controller tem grande responsabilidade de informações perante os gestores, acionistas e governo, se envolvendo cada vez mais com o planejamento estratégico, sendo responsável também por avaliar a dinâmica dos negócios atuais, baseado no seu conhecimento do ambiente operacional e das inter-relações entre as diversas áreas da empresa, inclusive, projetando as tendências futuras.	100,0%	0%	0%	0%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Já a questão 3 indica a concordância de 100% dos respondentes com o princípio da prestação de contas (*accountability*), confirmando a responsabilidade da controladoria na indicação de desempenho de cada área no processo de gestão e prestação de contas.

5 CONCLUSÕES

O resultado desse estudo demonstra que, nas empresas familiares, os desafios encontrados no decorrer do tempo são maiores do que nas demais empresas devido a questões de influência cultural presentes neste tipo de organização. A controladoria, neste contexto, é um órgão muito importante porque a sua missão é conduzir todos os gestores no processo de gestão, objetivando a eficácia e sinergia organizacional. Outro aspecto importante sobre a influência da cultura organizacional e seus impactos na missão da controladoria, é em relação a definição do modelo de gestão que é fundamentado em crenças, valores e convicções dos administradores, resultando na carta magna para todo o processo de gestão.

Independente das questões culturais, as funções, atividades e instrumentos de controladoria não devem variar nestas empresas e, no tocante a estrutura, conclui-se que na maioria das empresas participantes da pesquisa, a controladoria se apresenta como órgão de linha, porém com subordinação direta à presidente e alta direção, contribuindo efetivamente no processo estratégico e de tomadas de decisões, sendo consistente com os objetivos e missão dessas empresas familiares.

A controladoria se apresenta como um órgão interno de forte apoio na criação de mecanismos formais para a implementação de melhores práticas de governança corporativa, sendo possível relacionar a sua missão com os princípios básicos indicados pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (transparência, equidade, *accountability* e responsabilidade corporativa). Além disso, nesta pesquisa é confirmada a interação da controladoria com os agentes de governança corporativa: proprietários, conselho de administração, gestão e auditoria independente, fortalecendo a contribuição da controladoria na implementação das melhores práticas de governança corporativa.

O presente estudo não esgota demais abordagens acerca da estrutura e importância da controladoria em empresas familiares que visam melhores práticas de governança corporativa, buscando incentivar estudos adicionais sobre este tema.

Estudos futuros poderão contribuir com a apresentação de maiores detalhes sobre as atividades, funções e princípios relativos a controladoria que explicarão o seu relacionamento como órgão de apoio aos elementos sugeridos para uma boa governança.

REFERÊNCIAS

- Almeida, L. B. de, Parisi, C., & Pereira, C. A. (2001). Controladoria. In: Catelli, A. (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON*. (pp. 341-355). São Paulo: Atlas.
- Beuren, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. (2002). In: Schmidt, P. (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. (pp. 15-38). Porto Alegre: Bookman.
- Borinelli, M. L. (2006) *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. (Tese de doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Bornholdt, W. (2005). *Governança na empresa familiar: implementação e prática*. Porto Alegre: Bookman.
- Bueno, J. C. C., Fernandez, C. D., & Sanchez, A. V. (2007). *Gestão da empresa familiar: conceitos, casos e soluções*. Tradução de Vertice Translate. São Paulo: Thomson Learning.
- Collado, C. F., Lucio, P. B., & Sampieri, R. H. (2006). *Metodologia de Pesquisa*. 3 ed. São Paulo: McGraw-Hill.
- Figueiredo, S., & Caggiano, P. C. (1997). *Controladoria: teoria e prática*. 2 ed. São Paulo: Atlas.
- Gersick, K. E., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (1997). *Generation to Generation: life cycles of the family business*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4 ed. São Paulo: Atlas.

IBGC. (2009). *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 4 ed. São Paulo: IBGC.

_____. (2007). *Governança corporativa em empresas de controle familiar: casos de destaque no Brasil*. São Paulo: Saint Paul Editora.

Nakagawa, M. (1993). *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas.

Rossetti, J. P., & Andrade, A. (2012). *Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências*. 6 ed. São Paulo: Atlas.

Silveira, A. D. M. (2002). *Governança corporativa, desempenho e valor da empresa no Brasil*. (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Tondo, C. (2008). Empresas familiares e famílias empresárias: uma introdução. In: Tondo, C. (Org.). *Desenvolvendo a empresa familiar e a família empresária*. (pp. 21-39). Porto Alegre: Sulina.

Valente, P. G. (2010). *Governança corporativa: a capacitação básica do conselheiro*. Rio de Janeiro: LTC.