

Relação da Cultura Organizacional com as Práticas de Controle Gerencial em Empresas de Gestão Familiar

Fabiola Tibúrcio Machado¹

Viviane Theiss²

Carlos Eduardo Facin Lavarda³

O estudo avalia a relação da cultura organizacional com as práticas de controle gerencial em empresas de gestão familiar, por meio da identificação das características da cultura organizacional, das características das práticas de controle gerencial e do grau de maturidade no processo sucessório em empresas de gestão familiar. A população desta pesquisa consiste nas empresas varejistas do setor supermercadista brasileiro com gestão familiar, e a amostra é composta por um número de 50 empresas que responderam ao questionário. Os resultados mostram a predominância pela cultura clã, com práticas de controladoria, que envolvem um departamento de controladoria formalizado, com um *controller*, com atividades como consolidação das demonstrações contábeis, contabilidade fiscal, controles internos e atendimento a usuários externos. Utilizam artefatos de controladoria como métodos e sistemas de custeio, medidas de avaliação de desempenho e planejamento e orçamento. Com relação a sucessão, a maturidade de processo sucessório foi classificada como processo comprometido, em que é importante que as empresas se voltem a questões estratégicas de processo sucessório. Concluiu-se que a cultura organizacional tem relação com essas práticas de atividades de controle gerencial.

Palavras-chave: Cultura organizacional; Práticas de controle gerencial; Empresas familiares.

Relationship of Organizational Culture with Management Control Practices in Family Management Companies

The study assesses the relationship between organizational culture and management control practices in family management companies, by identifying the characteristics of organizational culture, the characteristics of management control practices and the degree of maturity in the succession process in family management companies. The population of this research consists of retail companies in the Brazilian supermarket sector with family management, and the sample is composed of 50 companies that answered the questionnaire. The results show the predominance of clan culture, with controllership practices, which involve a formalized controllership department, with a controller, with activities such as consolidation of financial statements, tax accounting, internal controls, and service to external users. They use controllership artifacts as costing methods and systems, performance evaluation measures and planning and budgeting. Regarding succession, the maturity of the succession process was classified as a committed process, in which it is important that companies turn to strategic issues of succession process. It was concluded that the organizational culture is related to these practices of management control activities.

Keywords: Organizational culture; Management control practice; Family businesses.

¹Mestranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Endereço: Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima, s/nº, Trindade – Florianópolis, SC - CEP: 88040-900. E-mail: fabiola.mtf@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5577-2495>

²Doutora em Contabilidade e Professora na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Endereço: Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima, s/nº, Trindade – Florianópolis, SC - CEP: 88040-900. E-mail: theissviviane@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2450-9704>

³Doutor em Contabilidade pela Universitat de València, Espanha (UV). Professor na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Endereço: Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima, s/nº, Trindade – Florianópolis, SC - CEP: 88040-900. E-mail: eduardo.lavarda@ufsc.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1498-7881>

Introdução

A cultura organizacional é responsável por reunir: hábitos; crenças; comportamentos; e valores, fatores que influenciam na maneira que a empresa conduz seus negócios. Cultura é a aprendizagem acumulada e compartilhada por determinado grupo, que cobre os elementos comportamentais, emocionais e cognitivos do funcionamento psicológico de seus membros (SCHEIN, 2009). Sua representação é composta por um conjunto de características próprias que a organização valoriza, compartilha e propaga para atingir seus objetivos e manter seus negócios. Sistema de valores compartilhados pelos membros internos e externos da organização, por representar diferenciação das demais empresas (PETTIGREW, 1996).

Ainsworth e Cox (2003) apontam que a cultura organizacional apresenta papel importante nas empresas familiares, relacionada a temas atuais de questões de gênero, a interação da família e da empresa, e o papel do funcionário. É frequentemente questionado o fato de que o aumento da complexidade na forma organizacional foi acompanhado por mudanças paralelas nas formas de controle organizacional.

Empresas familiares possuem uma forte influência do seu fundador no que diz respeito a sua cultura organizacional, ou seja, seus valores, crenças, rituais e normas adotadas pela organização para manter sua perpetuidade. Esses valores e objetivos de negócio disseminados pela primeira geração podem se perder com a sucessão ou morte do fundador, promovendo uma crise de identidade e afetando os membros organizacionais. A nova gestão pode inicialmente sentir dificuldades, principalmente se o novo gestor possuir concepções distintas da cultura antes disseminada pelo fundador, o que por vezes provoca uma ruptura total ou parcial dos valores e hábitos comuns daquela organização (LOURENÇO; FERREIRA, 2012).

No Brasil, de acordo com uma pesquisa realizada pelo SEBRAE (2016), 90% das empresas brasileiras são familiares. Também se percebe o problema enfrentado com relação a sucessão, visto que mais de 70% das empresas não resistem a segunda geração. Sendo notório os desafios enfrentados pelas empresas familiares para manter sua sobrevivência e prosperarem seus negócios (SEBRAE, 2016).

Empresas familiares obtêm um melhor desempenho quando aproveitam e realizam o incentivo de atitudes entre a administração dos proprietários e líderes. Fatores comportamentais associados a essas atitudes, que incluem aspectos no ramo da motivação e da cultura organizacional, podem ajudar a determinar o motivo de algumas empresas familiares se sobressaírem com relação ao seu desempenho, se comparadas com outras empresas. Se destaca o reconhecimento de que a influência familiar envolve aspectos relacionados ao capital financeiro e emocional. De modo que, a sobrevivência dessas empresas depende do equilíbrio e alinhamento entre esses aspectos (ALVES et al., 2020).

Os controles culturais estão fortemente relacionados ao alto desempenho das empresas, o que confirma que os controles culturais são eficazes e relevantes para as empresas com relações sociais e laços fortes. Além disso, se enfatiza a importância de valores e normas compartilhados e interações entre os membros da organização, como

forma de atingir os objetivos da empresa, caminhando para o alto desempenho dela (ARAÚJO, 2015; EINHORN et al., 2020).

A influência familiar é fator de ajuste entre a estratégia e desempenho organizacional. As empresas buscam equilíbrio entre o foco da gestão familiar, que é a propriedade e perpetuidade nos negócios, com os objetivos de negócios financeiros dentro do mercado. Atitudes mais conservadoras são tomadas, mesmo quando é necessária uma reestruturação dentro da organização, dessa maneira o modelo de gestão em negócios familiares demonstra sua influência na estrutura organizacional (ORO; LAVARDA, 2017).

A tomada de decisão também sofre influência da família, quando essa faz parte da propriedade e gestão da empresa. Para que as empresas familiares se adaptem ao ambiente competitivo do mercado, precisam estar preparadas para organizar suas estratégias de desempenho de acordo com sua cultura organizacional, os gestores da primeira e segunda geração devem repassar seus conhecimentos e experiências para seus sucessores, a fim de não se perder o modelo de gestão do negócio familiar (ORO; LAVARDA, 2017).

Neste contexto familiar, a utilização de práticas gerenciais pode ser relevante para o planejamento, controle e tomada de decisão dos gestores, ao auxiliar no atingimento de objetivos. O ato pela busca de conhecimento dentro e fora da organização por parte dos gestores reflete positivamente no desempenho da controladoria, desempenho gerencial e desempenho organizacional, desta maneira se pode então fazer uma associação positiva entre essas ações, que resulta em um melhor desempenho da empresa (OYADOMARI et al., 2014).

O uso de sistemas de controle gerencial é considerado prioridade estratégica da empresa, sua utilização é importante para as práticas empresariais. Sua contribuição pode auxiliar no planejamento de redução de custos bem como no processo de inovação de novos produtos. A adoção de técnicas de gestão em conjunto com a utilização de sistema de controle gerencial contribui para um melhor desempenho organizacional (NISYAMA et al., 2016).

Sendo assim, é perceptível que a cultura e o processo de controle e gestão estão interligados e precisam estar alinhados para que a controladoria exerça seu papel de modo eficiente dentro das organizações (AINSWORTH; COX, 2003). Na concepção de analisar a interferência da cultura organizacional de empresas familiares com relação às práticas de controle gerencial, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa: qual a relação da cultura organizacional com as práticas de controle gerencial em empresas de gestão familiar? Nesse âmbito, propõe-se um estudo com o objetivo de analisar a relação da cultura organizacional com as práticas de controle gerencial em empresas de gestão familiar. De modo a identificar as características da cultura organizacional, as características das práticas de controle gerencial e o grau de maturidade no processo sucessório em empresas de gestão familiar.

O estudo centra-se no setor varejista supermercadista. Tal setor tem promovido significativa evolução em seu ambiente de atuação. A evolução tecnológica e as modificações no perfil do consumidor fazem com que os atuantes no mercado tenham que realizar adaptações as novas exigências do padrão de consumo. Esse segmento torna-se imprescindível para o bem-estar social, ao servir como referência, visto que atende gêneros de primeira necessidade e consumo em massa (FERREIRA et al., 2009).

A contribuição teórica baseia-se na importância de identificar as características da cultura organizacional dentro das empresas de gestão familiar para avaliar a relação das mesmas sobre as práticas de controle gerencial. Muitas empresas sofrem com o processo de mudança na gestão, que frequentemente perdem valor no mercado ou entram em processo de falência nos negócios.

Nesse sentido, o estudo busca compreender as características do processo de continuidade das empresas familiares, com base em contribuições à relação com a cultura organizacional, o modo como essas empresas gerem seus negócios, como adotam modelos de práticas de controle gerencial, quais instrumentos mais utilizados e quais áreas de controle possuem maior enfoque.

Empresas familiares

A empresa familiar é caracterizada pela sua origem e trajetória estar ligada a uma família em que a continuidade dos negócios é repassada a um sucessor hereditário, também se identifica membros da família que participam da gestão da empresa e dela se beneficiam (BERNHOEFT, 1987). Em tais empresas, exibe-se o comportamento de *stewardship*, devido ao seu forte compromisso existentes, tanto entre os familiares quanto entre funcionários não pertencentes à família que estão vinculados ao passado, no presente e no futuro da empresa (EINHORN et al., 2020).

O processo de sucessão empresarial é desafiador, e se torna maior quando ocorre nos níveis mais altos da hierarquia de comando. A continuidade no poder e a ideia de decidir os fins da organização são algumas das maiores tentações dos superiores hierárquicos. Isso é evidenciado em empresas familiares, quando aqueles que estão no poder aparentam resistência a mudanças, não querem renunciar ao controle que possuem e muitas vezes praticam ações a fim de atrasar o processo sucessório, de modo que passam a não pensar na prosperidade dos negócios da organização (BERNHOEFT, 1987).

Em empresas familiares o desafio do processo sucessório se torna mais complexo que em empresas não familiares. O comando da gestão dos negócios é passado para a próxima geração, muitas vezes, com base em valores hereditários, deixam de lado questões como formação acadêmica, experiência em administrar negócios, competência e capacitações profissionais. Saber se a influência da família é benéfica ou prejudicial para o desempenho financeiro da empresa eventualmente é questionado (ALVES et al., 2020). Neste contexto, a empresa precisa estar preparada para tomada de decisões importantes frente ao futuro.

O modelo de avaliação de maturidade CMM (Capability Maturity Model), é definido para avaliar o processo de desenvolvimento de sistemas da informação. Classifica a situação da empresa pelo grau de maturidade dividido em cinco níveis, sendo eles: processo inicial, processo de comprometimento, processo estabelecido, processo gerenciado e processo otimizado (ANTUNES, 2001; CMU, 2006).

No nível de processo inicial não existe planejamento e processos padronizados, são realizadas apenas ações casuais, mesmo existindo evidência de problemas existentes. No processo comprometido há uma alta dependência de alguns indivíduos chaves para a

execução de atividades, o processo é intuitivo e não padronizado, é executado de diversas maneiras, pela inexistência formalidade. A passagem para o nível seguinte pode ser atingida com a revisão de processos e implementação de projetos pilotos específicos (ANTUNES, 2001; CMU, 2006).

No processo estabelecido há existência de processos padronizados e formais. Para sua evolução é necessário a implementação de indicadores qualitativos e quantitativos no planejamento. O nível de processo gerenciado permite monitorar e medir a eficiência dos processos, por tornar possível a tomada de ações onde os processos são falhos. O nível de processo otimizado considera a maturidade como boa, os processos foram melhorados e permanecem em processo de avaliação contínua, ao prover a qualidade e efetividade para a organização (ANTUNES, 2001; CMU, 2006).

Estudos anteriores

Estudos abordam sobre a sucessão familiar e controles de gestão. Freitas et al. (2005) constataram que as organizações familiares tentam driblar obstáculos ao buscar se profissionalizar. As principais dificuldades na gestão empresarial encontradas no estudo referem-se à realização da transferência de poder de uma geração para outra, aos obstáculos para o processo de profissionalização e aos conflitos entre os familiares.

Identificar itens de maturidade no processo sucessório e oferecer diretrizes estratégicas para promover a sucessão em empresas familiares foram temas estudados por Duarte (2006) e Duarte et al. (2010). No primeiro estudo evidenciou-se que a avaliação do processo sucessório pode contribuir para a empresa identificar seus pontos fortes, minimizar dificuldades e superar obstáculos para sua sobrevivência no mercado ao longo das gerações. No segundo estudo, aborda que a sucessão é assunto importante para a sobrevivência da empresa familiar, e que o processo sucessório tem papel fundamental na definição das condições para que isso ocorra. Portanto, estratégias de mercado, planejamento estratégico e governança corporativa são assuntos que devem acompanhar o desenvolvimento da sucessão.

Examinar como a administração pode mediar a influência da propriedade familiar no desempenho financeiro da empresa foi objeto de estudo de Alves et al. (2020). Os autores argumentam que as diferenças no desempenho financeiro podem refletir não apenas a influência da família, mas também a prevalência de uma cultura organizacional específica. Além disso, destacam que é importante reconhecer que a influência da família envolve capital financeiro e emocional.

O estudo de EINHORN et al. (2020), por meio da utilização de dados de pesquisa de gerentes de topo, buscou explorar como as práticas de contabilidade de gestão operacionais, planejamento estratégico, diagnóstico e uso, medidas de desempenho, cultura e controles são combinados através de um pacote de gestão, para alcançar o alto desempenho em uma empresa familiar. O resultado aponta que independentemente do ambiente de negócios em que a empresa está inserida, os bancos de dados bem-sucedidos, colocam uma ênfase muito forte em controles acerca de questões culturais dentro das organizações.

Estudos empíricos também abordam sobre a relação entre cultura organizacional com práticas de controle gerencial. Como em práticas de controladoria em empresa de capital aberto (TARIFA et al., 2011), práticas de contabilidade gerencial (TARIFA et al., 2018). Pelo orçamento vinculado ao planejamento estratégico das companhias, considerado um componente essencial para o êxito das empresas (SILVA; NUNES, 2012; WRUBEL et al., 2016). Pela controladoria como ferramenta de suporte para a gestão das empresas familiares (ALENCAR, 2014).

Heinzmann et al. (2011) analisaram os estudos empíricos que relacionam a cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário. Observou-se convergência nos pontos: variáveis da cultura nacional e organizacional; em algumas variáveis do processo de orçamento, como o planejamento; participação e ênfase no orçamento; desempenho geral e gerencial.

No mesmo ano, Klann et al. (2011) descrevem um estudo empírico sobre o impacto da cultura organizacional no uso dos controles gerenciais por parte das empresas metalúrgicas. Dentre os resultados ,apontam diferenças culturais entre as duas organizações, em relação ao controle da incerteza em uma das empresas. Apesar das diferenças, os controles gerenciais utilizados pelas duas empresas em análise não apresentam diferenças estatisticamente significativas. Logo, a cultura organizacional das duas empresas analisadas não impactou nos controles gerenciais por elas utilizados.

Metodologia da pesquisa

A pesquisa caracteriza-se como descritiva quanto aos objetivos, levantamento ou *survey* quanto aos procedimentos e abordagem quantitativa para o problema de pesquisa.

A população é composta por 962 empresas do Ranking Abras 2018, com base no desempenho das empresas supermercadistas brasileiras, o ranking é ordenado pelo faturamento. A partir desta lista, houve o contato com funcionários das empresas por meio do LinkedIn para enquadrar as empresas que possuem gestão familiar. Buscou-se entrar em contato com os responsáveis pelo controle gerencial das empresas, como funcionários da área de contabilidade, controladoria ou sócios-diretores. Ao final foram obtidas 50 empresas varejistas do setor supermercadista com gestão familiar para compor a amostra da pesquisa.

Após o primeiro contato via LinkedIn, na sequência ocorreu a apresentação formal da pesquisa feita via e-mail. Foi enviado juntamente o questionário em Word para prévia análise do conteúdo das perguntas e o link do Google Docs. para ser respondido. Ao longo da coleta de dados alguns esclarecimentos foram necessários aos participantes, como confiabilidade das informações, conhecimento da empresa através do Ranking ABRAS 2018 e questões referente às perguntas dos questionários. Ressalta-se que nem sempre se obteve sucesso com os potenciais participantes da pesquisa.

O questionário foi estruturado em três blocos de questões que envolveram cultura organizacional, controle gerencial e sucessão familiar. O primeiro bloco do questionário trata da caracterização da cultura organizacional, adaptado de Araújo (2015) e desenvolvido por Cameron e Quinn (2006).

Tabela 1- Dimensões da cultura organizacional.

1-Características dominantes
A. A organização é um local muito pessoal, é como uma família. As pessoas parecem partilhar muito delas próprias.
B. A empresa é um local muito dinâmico e empreendedor. As pessoas estão dispostas a “vestir a camiseta” e a correr riscos.
C. A empresa é orientada para os resultados. A maior preocupação é realizar o trabalho. As pessoas são muito competitivas e orientadas para atingir os objetivos (“produzir”).
D. A empresa é um local muito controlado e estruturado. Existem procedimentos formais que regulamentam as tarefas dos colaboradores.
2-Liderança organizacional
A. As chefias na empresa são geralmente vistas como um exemplo de apoio, assistência e motivação.
B. As chefias na empresa são geralmente vistas como um exemplo de dinamismo, inovação e coragem.
C. As chefias na empresa são geralmente vistas como um exemplo de inconformismo, agressividade e orientação para os resultados.
D. As chefias são geralmente vistas como um exemplo de coordenação, organização e eficiência.
3-Gestão dos colaboradores
A. O estilo da gestão na empresa é caracterizado pelo trabalho em equipe, consenso e participação.
B. O estilo da gestão na empresa é caracterizado pela tomada de riscos individuais inovação, liberdade e originalidade.
C. O estilo da gestão na empresa é caracterizado pela elevada competitividade, exigência e pelo cumprimento de objetivos.
D. O estilo da gestão é caracterizado pela segurança de emprego, conformismo, previsibilidade e estabilidade nas relações.
4- Espírito de grupo
A. O que mantém a empresa unida é a lealdade e a confiança mútua. O envolvimento das pessoas na empresa é elevado.
B. O que mantém a empresa unida é o empenho na inovação e no desenvolvimento da empresa. Dá-se valor em estar no grupo da frente.
C. O que mantém a empresa unida é o cumprimento dos objetivos. A agressividade e a vontade de vencer são temas correntes.
D. O que mantém a empresa unida são as regras e os seus procedimentos. Manter a rotina e a continuidade organizacional é importante.
5- Ênfases estratégicas
A. A empresa dá importância ao desenvolvimento dos seus colaboradores. Confiança elevada, abertura e participação dos colaboradores são importantes para a empresa.
B. A empresa dá importância à aquisição de novos recursos (pessoas e equipamento) e à criação de novos desafios: experimentar novas ideias e explorar oportunidades são valorizadas.
C. A empresa dá importância à competitividade e à realização dos seus colaboradores: atingir alvos bem definidos e dominar o mercado são importantes.
D. A empresa dá importância à sua permanência e estabilidade no mercado: eficiência, controle e gestão operacional são o mais importante.
6- Critérios de sucesso
A. A empresa define o seu sucesso com base no desenvolvimento dos seus colaboradores, trabalho de equipe e preocupação pelas pessoas.
B. A empresa define o seu sucesso com base em produtos novos e originais: é inovadora e líder (relativamente ao produto).
C. A empresa define o seu sucesso com base em ganhar quota de mercado e distanciando-se da concorrência. Possuir uma liderança competitiva no mercado é o objetivo.
D. A empresa define o seu sucesso com base na eficiência: capacidade de entrega, vendas asseguradas, planeamento flexível e baixos custos de produção são críticos.

Fonte:Dados da pesquisa (2019).

Dentre as práticas de controle gerencial, foram elaboradas questões adaptadas de Alencar (2014), que buscam avaliar se as organizações possuem um departamento de controladoria, um profissional intitulado *controller*, e atividades exercidas pela controladoria na área contábil societária, fiscal, financeira, com relação à proteção de ativos na empresa e atendimento a usuários externos, condizente com a Tabela 2.

Tabela 2 -Práticas de controle gerencial.

Atividades	
Contabilidade societária/financeira	Finanças
Manutenção dos registros contábeis da empresa	Gestão financeira e de tesouraria
Controle patrimonial (ativos fixos)	Controles financeiros
Consolidação das demonstrações contábeis	Controle de fluxo de caixa
Divulgação das informações contábeis	Controle de pagamentos a efetuar
Análise de balanço	Atendimento a usuários externos
Contabilidade fiscal	Acionistas
Apuração, conferência, escrituração e recolhimento de impostos	Governo
Orientação fiscal as demais unidades da organizacionais	Fisco
Planejamento tributário	Auditoria externa
Gestão e controle de impostos	Entidades de classe
Proteção aos ativos na empresa	Instituições financeiras
Controles internos (não inclui controle patrimonial)	Fornecedores
Auditoria contábil ou Auditoria interna	Clientes
Seguros	

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Também se identificou quais artefatos da controladoria são utilizados na organização, dentre os métodos e critérios de custeio, de avaliação e medidas de desempenho e filosofias e modelos de gestão, com a aplicação da escala dicotômica: sim ou não, apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 - Artefatos da controladoria são utilizados na empresa.

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	Orçamento
Custeio variável	Valor presente	Teoria das restrições
Custo padrão	Moeda constante	Planejamento Tributário
Custeio Meta	Retorno sobre o investimento	Kaizen
Outros métodos	Outros métodos	Outros métodos

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O terceiro bloco do questionário trata da sucessão familiar, as questões foram adaptadas de Duarte (2006). O instrumento classifica a situação da empresa pelo grau de maturidade dividindo-se em cinco níveis, procura entender a gestão estratégica sucessória nas organizações familiares, através das avaliações de estratégias para sucessão e a maturidade do processo sucessório. Solicitado ao respondente que assinale a alternativa que mais se ajusta a realidade da sua empresa no âmbito da gestão estratégica da sucessão, conforme a Tabela 4.

Tabela 4 - Gestão estratégica da sucessão.

1-Como é o entendimento do processo sucessório pelos sócios da empresa?
A. Falta de entendimento sobre a sucessão
B. Entendimento sobre a necessidade de se ter um plano de sucessão
C. Os sócios já desenvolveram um plano de sucessão profissional
D. A sucessão está sendo gerenciada pelos sócios e pelos sucessores
E. O gerenciamento da sucessão permite um aprendizado coletivo sobre o processo
2-Como se dá a análise sobre a perpetuação do negócio com o afastamento do atual presidente, ou do principal líder da organização?
A. Não é cogitado, o presidente deseja o fim da empresa na sua ausência
B. É cogitada e sem definição de continuidade
C. Definido que o negócio deve continuar, independente da definição de uma nova liderança
D. Existe um trabalho gerenciado de continuidade na identificação de novas lideranças
E. A continuidade do negócio está sendo gerenciada já com a identificação de novas lideranças
3-Como é o processo de identificação e preparação de um novo líder?
A. Não se identifica a necessidade de um novo líder
B. Existe a consciência de identificar um novo líder
C. O processo de identificação e preparação já está estabelecido
D. O gerenciamento do processo já oportunizou a identificação de um novo líder
E. O processo é otimizado, pois a nova liderança já está em processo de aprendizado e treinamento
4- Existem objetivos definidos a serem perseguidos pelo sucessor e sua gestão?
A. Não existem objetivos estabelecidos para um novo líder
B. Existem objetivos estabelecidos, mas que não são monitorados
C. Existem objetivos estabelecidos e monitorados
D. Existem objetivos estabelecidos e gerenciados com indicadores específicos
E. Existem objetivos gerenciados com indicadores que permitem um processo de revisão constante dos mesmos
5- O comprometimento por parte dos sócios pelo planejamento da sucessão empresarial é caracterizado de que forma?
A. Desprezível. Não existe interesse por parte dos sócios em desenvolver questões ligadas à sucessão
B. Existe um interesse com ações aleatórias ao encontro do processo sucessório
C. Importante. Ocorrem reuniões periódicas conforme surgimento de novos acontecimentos
D. Evidente. O interesse é refletido na condução do assunto de forma profissional e com indicadores
E. Assunto prioritário. Em contínuo processo de melhoria quanto sua inserção no planejamento estratégico e disseminação de conhecimento
6- Como está sendo conduzido o planejamento do processo sucessório?
A. Não são identificados trabalho e preocupação sobre o processo sucessório
B. De forma indefinida. O processo é conduzido de forma aleatória e de acordo com o momento da empresa
C. Condução do processo com acompanhamento e de forma padronizada com reuniões específicas
D. Um processo gerenciado com indicadores para acompanhar o planejamento sucessório
E. Profissional e pró-ativo com planejamento e gestão. Conduzido de forma profissionalizada e em constante melhoria
7- Existe um planejamento com uma atenção direcionada para aquele membro que será sucedido, ou uma alternativa fora dela?
A. Não existe preocupação identificada com o sucedido
B. Existe uma preocupação com o sucedido, mas sem nenhuma definição estabelecida
C. Existe planejamento definido para aquele que será sucedido e de forma padronizada com reuniões específicas
D. O planejamento para o sucedido é acompanhado e gerenciado
E. O planejamento é gerenciado, permite uma otimização de suas novas atribuições, dentro ou fora da empresa

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Para a análise de dados foram realizados os testes de Kolmogorov-Smirnov, o teste de Shapiro-Wilk, Kruskal-Wallis e o teste Mann-Whitney (SIEGEL, 1975). Dentre as hipóteses de análise, verificou-se a nulidade, ou seja, que não existe relação entre os dois fenômenos medidos de Cultura Organizacional e Práticas de Controle Gerencial.

Análise de resultados

O perfil da função dos respondentes, aplicado nas 50 empresas varejistas do setor supermercadista, que possuem gestão familiar, é de 30% que exercem a função de gerente, 16% *controller*, 14% diretor, 12% analista, 8% contador, 8% sócio, 6% coordenador e 6% presidente.

Nas características da cultura organizacional calculou-se a soma referente a cada tipo de cultura obtida pelas seis dimensões. Devido à limitação de empresas que não foram definidas em um único tipo de características da cultura organizacional, se criou um grupo definido como “cultura mista”, em que foram alocadas as empresas indefinidas, conforme apresenta a Tabela 5.

Tabela 5 -Tipos de cultura organizacional.

Tipos de cultura organizacional	Empresas	%
A - Cultura Clã	21	42%
B - Cultura Adocrática	06	12%
C - Cultura Hierárquica	06	12%
D - Cultura de Mercado	05	10%
E - Cultura Mista	12	24%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Ao comparar a caracterização dos tipos de cultura encontrada com o estudo de Araújo (2015), Paiva et al. (2016) e Tarifa et al. (2018), observa-se semelhança na predominância com a cultura clã. Evidenciam-se empresas com características familiares, com tendências tradicionais, representantes da união e lealdade entre os membros e que possuem valores baseados na família.

Para as práticas de controle gerencial da controladoria, 37 empresas (74%) possuem um departamento de controladoria. Com 25 empresas (50%), que afirmam a existência de uma missão definida para a controladoria e 25 empresas (50%) que não/não sabem.

Com relação a possuir um *controller*, 36 empresas (72%) confirmaram, sendo que das 14 empresas que não possuem, 4 afirmaram que há outra denominação para o responsável pela controladoria e 6 que há outra unidade que exerce a função de controladoria, conforme Tabela 6.

Tabela 6 - Características da controladoria.

Controladoria	Sim		Não		Total	
1 – Departamento	37	74%	13	26%	50	100%
2 - Missão	25	50%	25	50%	50	100%
3.a - A empresa possui um <i>controller</i>	36	72%	14	28%	50	100%
3.b - Há outra denominação para o responsável pela controladoria	04	29%	10	71%	14	100%
3.c - Há outra unidade que exerça a função da controladoria	06	43%	8	57%	14	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

No estudo de Alencar (2014), entre as 40 empresas familiares que fornecem material ou serviço para a Petrobrás, apenas 8 empresas (20%) possuem um departamento de controladoria formalizado. Apenas 2 empresas (5%) afirmaram que existe uma missão definida para a controladoria, 10 empresas (25%) possuem um *controller*, das que não possuem, 9 afirmam existir outra denominação para o responsável pela controladoria e das 32 que não possuem departamento de controladoria afirmam que há outra unidade responsável pela função.

Desse modo, observa-se que as empresas familiares varejistas do setor supermercadista se destacam com relação a controladoria, se comparadas com as empresas abordadas no estudo de Alencar (2014), visto que o maior número afirma a existência de um departamento formal de controladoria, enquanto no outro estudo a maior parte das empresas afirma não possuir um departamento formal, sendo a função de *controller* designada a outro responsável e a existência de outra unidade exercendo a função da controladoria. O mesmo acontece com relação a missão para controladoria, no presente estudo metade das empresas confirmam que possuem, já no estudo anterior apenas 2 empresas fazem essa afirmação. Para as atividades exercidas pela controladoria, apresenta-se a Tabela 7.

Tabela 7 - Atividades exercidas pela controladoria.

Atividades	Sim		Não		Total	
4.1 - Contabilidade societária/financeira	35	70%	15	30%	50	100%
4.1.1 Manutenção dos registros contábeis da empresa	38	76%	12	24%	50	100%
4.1.2 Controle patrimonial (ativos fixos)	35	70%	15	30%	50	100%
4.1.3 Consolidação das demonstrações contábeis	42	84%	08	16%	50	100%
4.1.4 Divulgação das informações contábeis	33	66%	17	34%	50	100%
4.1.5 Análise de balanço	41	82%	09	18%	50	100%
4.2 - Contabilidade fiscal	39	78%	11	22%	50	100%
4.2.1 Apuração, conferência, escrituração e recolhimento de impostos	39	78%	11	22%	50	100%

4.2.2 Orientação fiscal as demais unidades da organizacionais	37	74%	13	26%	50	100%
4.2.3 Planejamento tributário	33	66%	17	34%	50	100%
4.2.4 Gestão e controle de impostos	38	76%	12	24%	50	100%
4.3 - Proteção aos ativos na empresa	32	64%	18	36%	50	100%
4.3.1 Controles internos (não inclui controle patrimonial)	40	80%	10	20%	50	100%
4.3.2 Auditoria contábil ou Auditoria interna	29	58%	21	42%	50	100%
4.3.3 Seguros	29	58%	21	42%	50	100%
4.4 - Finanças	37	74%	13	26%	50	100%
4.4.1 Gestão financeira e de tesouraria	37	74%	13	26%	50	100%
4.4.2 Controles financeiros	39	78%	11	22%	50	100%
4.4.3 Controle de fluxo de caixa	34	68%	16	32%	50	100%
4.4.4 Controle de pagamentos a efetuar	38	76%	12	24%	50	100%
4.5 - Atendimento a usuários externos	34	68%	16	32%	50	100%
4.5.1 Acionistas	25	50%	25	50%	50	100%
4.5.2 Governo	25	50%	25	50%	50	100%
4.5.3 Fisco	32	64%	18	36%	50	100%
4.5.4 Auditoria externa	23	46%	27	54%	50	100%
4.5.5 Entidades de classe	17	34%	33	66%	50	100%
4.5.6 Instituições financeiras	29	58%	21	42%	50	100%
4.5.7 Fornecedores	37	74%	13	26%	50	100%
4.5.8 Clientes	36	72%	14	28%	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme a Tabela 7, dentre as atividades exercidas pela controladoria, se analisou as atividades relacionadas à contabilidade societária/financeira, com destaque para a atividade de consolidação das demonstrações contábeis, praticada por 42 empresas (84%). Para o grupo de contabilidade fiscal, 39 empresas (78%) afirmaram que exercem atividades como apuração, escrituração e recolhimento de impostos, orientação fiscal as demais áreas da empresa, planejamento tributário e gestão e controle de impostos.

Para a proteção de ativos, destacam-se os controles internos (não considerado o controle patrimonial), com 40 empresas (80%). No grupo de finanças, destaca-se o controle financeiro, praticadas por 39 empresas (78%). Por fim, o atendimento a usuários externos divide a amostra em 50%, com 25 empresas apresentando relação com acionistas e atividades de atendimento ao governo, e 25 empresas que não. 27 empresas (54%) não

passam pelo processo de auditoria externa e 33 empresas (66%) não possuem atividades relacionadas a entidades de classe.

No estudo de Alencar (2014), se observa semelhanças com relação às atividades exercidas pela controladoria e atividades de consolidação das demonstrações contábeis, no qual admite-se que as empresas possuem unidades controladas e seguem as orientações de consolidação. Para as atividades de contabilidade fiscal, também existem semelhanças. O destaque foi nas atividades de apuração, conferência, escrituração e recolhimento de impostos, admitindo que as empresas pesquisadas estejam preocupadas em seguir as legislações e normas tributárias. Porém no quesito proteção de ativos na empresa, observa-se diferença na atividade de controles internos, já que as empresas do estudo em comparação na sua maioria admitiram não exercer essa atividade.

Desse modo as empresas varejistas de gestão familiar do setor supermercadistas estudadas se destacaram no presente estudo, por possuírem em sua maioria atividades relacionadas a controle interno, em que, através de procedimentos, é possível produzir dados mais confiáveis para auxiliar a administração na condução dos negócios.

Referente aos artefatos utilizados pela controladoria, com relação ao grupo de métodos, critérios e sistemas de custeio, o artefato de custeio variável, é o mais praticado, pelo total de 24 empresas (48%). O grupo de métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho se destacaram por 28 empresas (56%) praticarem o retorno sobre investimento. Cabe ressaltar que os dois grupos anteriormente citados confirmam que 36 empresas (72%) utilizam de artefatos referentes aos métodos de custeio e medidas de desempenho. Para as filosofias e modelos de gestão destaca-se que 37 empresas (74%) utilizam práticas de orçamento, e que 29 empresas (58%) contemplam o planejamento tributário, conforme a Tabela 8.

Tabela 8 - Artefatos da controladoria.

Artefatos	SIM		NÃO		TOTAL	
5.1 - Métodos, critérios e sistemas de custeio	36	72%	14	28%	50	100%
5.1.1 Custeio por absorção	18	36%	32	64%	50	100%
5.1.2 Custeio variável	24	48%	26	52%	50	100%
5.1.3 Custo padrão	17	34%	33	66%	50	100%
5.1.4 Custeio Meta	16	32%	34	68%	50	100%
5.1.5 Outros métodos	18	36%	32	64%	50	100%
5.2 - Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	36	72%	14	28%	50	100%
5.2.1 Preços de transferência	16	32%	34	68%	50	100%
5.2.2 Valor presente	27	54%	23	46%	50	100%
5.2.3 Moeda constante	20	40%	30	60%	50	100%
5.2.4 Retorno sobre o investimento	28	56%	22	44%	50	100%
5.2.5 Outros métodos	19	38%	31	62%	50	100%
5.3 - Filosofias e modelos de gestão	34	68%	16	32%	50	100%
5.3.1 Orçamento	37	74%	13	26%	50	100%
5.3.2 Teoria das restrições	09	18%	41	82%	50	100%
5.3.3 Planejamento Tributário	29	58%	21	42%	50	100%
5.3.4 Kaizen	07	14%	43	86%	50	100%
5.3.5 Outros métodos	12	24%	38	76%	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Em comparação com os resultados de Alencar (2014), se observa semelhança referente ao grupo de filosofias e modelos de gestão, pois em ambos os estudos o orçamento é o artefato da controladoria mais utilizado pelas empresas. Os resultados também demonstram que as empresas pesquisadas se utilizam de artefatos como orçamento e planejamento. Para Silva e Nunes (2012), observa-se que o orçamento apresenta vínculo com o planejamento estratégico das organizações e este componente é essencial para o êxito das empresas.

Grau de maturidade no processo sucessório

Pelo modelo de maturidade da capacidade, foi possível identificar em qual dos cinco níveis de maturidade as empresas se enquadram, em conformidade com a Tabela 9.

Tabela 9 -Grau de maturidade processo sucessório.

Grau de maturidade	Empresas	%
1 - Processo inicial	07	14%
2 - Processo comprometido	16	32%
3 - Processo estabelecido	13	26%
4 - Processo gerenciado	10	20%
5 - Processo otimizado	04	08%
Total	50	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Para determinar qual o nível de maturidade das empresas foi calculada a média das respostas. Desse modo definiu-se que 7 empresas estão no primeiro nível de maturidade descrito como processo inicial, que representa as empresas que possuem características de gestão não organizada, não possuem planejamento nem processos definidos. O destaque com relação ao grau de maturidade foi definido no segundo nível de processo comprometido, com 16 empresas (32%), com características de dependência de determinados indivíduos para a execução das atividades, existem processos, porém não são padronizados e formalizados.

No terceiro nível definido como processo estabelecido com 13 empresas, é considerado de maturidade média, as características são de processos padronizados, porém sua evolução não é acompanhada. O quarto nível processo gerenciado com 10 empresas, representa características de acompanhamento dos processos, o monitoramento permite melhorias nas falhas existentes. A gestão atua na melhoria contínua dos processos e através do alinhamento junto ao planejamento estratégico é possível a ascensão ao último nível. Por fim, o processo otimizado com 4 empresas, considera a maturidade como boa, os processos foram refinados através da melhoria contínua, sendo considerados como as melhores práticas, resultam em uma maior qualidade e efetividade para a organização com relação ao processo sucessório.

Em comparação aos resultados de Duarte et al. (2010), há semelhança com relação a dimensão que trata sobre a sucessão. A gestão estratégica de sucessão obteve nível entre 1 e 3 de maturidade, que ressalta a necessidade de definição de um novo líder, partindo do pressuposto de que a empresa tem potencial de continuidade dos negócios. De modo geral, os respondentes encontram-se no nível de processo comprometido, visto que possui alta dependência do fundador do negócio para execução das atividades. Para Freitas et al. (2005), as empresas familiares representam a maioria do universo empresarial, porém é comum que muitas delas acabam desaparecendo quando surge a necessidade de sucessão.

As principais dificuldades no processo sucessório são a falta de um planejamento, incompatibilidade entre a visão estratégica dos sucessores e a dos fundadores e a centralização do poder pelo fundador. Observa-se, também, no presente estudo a necessidade das empresas varejistas do setor supermercadista com gestão familiar se voltarem as questões estratégicas voltadas ao processo de sucessão, visto que 72% das empresas se encontram nos primeiros níveis de maturidade de processo inicial, processo comprometido até o processo estabelecido, considerado o intermediário.

Relação entre cultura organizacional e práticas de controle gerencial

A cultura aponta a personalidade de um grupo, em que é possível perceber suas ações habituais resultantes, mas não as influências que causaram certos tipos de comportamentos. A cultura orienta e restringe o comportamento dos indivíduos de um grupo, mediante normas compartilhadas e atribuídas no ambiente em que se encontra o grupo (Schein, 2009).

Para avaliar a relação da cultura organizacional com as práticas de controle gerencial em empresas de gestão familiar, aplicou-se os testes de Kolmogorov-Smirnov, para verificar a distribuição dos dados com relação a cultura organizacional e as atividades praticadas e artefatos utilizados pela controladoria. Na sequência aplicou-se o teste de Shapiro-Wilk em duas situações para se verificar a distribuição dos dados, com relação aos níveis de maturidade do processo de sucessão e as atividades praticadas e artefatos utilizados pela controladoria. Considerando o nível de significância de 0,05 e analisando os resultados dos dois testes, se rejeitou a hipótese nula, ou seja, não se pode admitir que o conjunto de dados em estudo tenha distribuição normal.

Diante do presente cenário, se considerou a utilização do teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, visto que a normalidade das variáveis em estudo e a homogeneidade de variância entre os grupos não se verificam. O teste não paramétrico não exige que a distribuição das variáveis em estudo seja conhecida como normal, a hipótese nula desse teste diz que a média dos grupos são iguais.

Deste modo foram testadas oito hipóteses com relação a cultura organizacional e as atividades praticadas e artefatos utilizados pela controladoria, se atribuiu o nível de significância de 0,05 para as decisões do teste. A hipótese nula foi rejeitada com relação às hipóteses de a distribuição das atividades de contabilidade fiscal, as atividades de proteção de ativos e as atividades de atendimento a usuários externos ser a mesma entre as categorias de cultura. A respeito das hipóteses de os artefatos utilizados pela controladoria

serem os mesmos entre as categorias de cultura, se reteve a hipótese nula, bem como nas demais atividades praticadas pela controladoria testadas, conforme Tabela 10.

Tabela 10 -Teste de Kruskal-Wallis: cultura organizacional e controladoria.

Sumarização de teste de hipótese				
N	Hipótese nula	Teste	Sig.	Decisão
1	A distribuição de C. Societária/Financeira é a mesma entre as categorias de Cultura_org.	Teste de Kruskal- Wallis de Amostras Independentes	0,125	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de C. Fiscal é a mesma entre as categorias de Cultura_org.	Teste de Kruskal- Wallis de Amostras Independentes	0,030	Rejeitar a hipótese nula.
3	A distribuição de Prot. Ativos é a mesma entre as categorias de Cultura_org.	Teste de Kruskal- Wallis de Amostras Independentes	0,031	Rejeitar a hipótese nula.
4	A distribuição de Finanças é a mesma entre as categorias de Cultura_org.	Teste de Kruskal- Wallis de Amostras Independentes	0,164	Reter a hipótese nula.
5	A distribuição de Atend. usu. exter é a mesma entre as categorias de Cultura_org.	Teste de Kruskal- Wallis de Amostras Independentes	0,005	Rejeitar a hipótese nula.
6	A distribuição de M.C.S. Custeio é a mesma entre as categorias de Cultura_org.	Teste de Kruskal- Wallis de Amostras Independentes	0,145	Reter a hipótese nula.
7	A distribuição de M. mensuração e Av. desempenho é a mesma entre as categorias de Cultura_org.	Teste de Kruskal- Wallis de Amostras Independentes	0,955	Reter a hipótese nula.
8	A distribuição de Filo.MG é a mesma entre as categorias de Cultura_org.	Teste de Kruskal- Wallis de Amostras Independentes	0,077	Reter a hipótese nula.

Fonte:Dados da pesquisa (2019). Em negrito os valores estatisticamente significativos ($\leq 0,05$).

Ao comparar os resultados da Tabela 10 com o estudo de Tarifa et al. (2011), encontra-se semelhanças com relação as atividades praticadas pela controladoria, onde se rejeitou a hipótese nula, ou seja, se identificou a relação da cultura organizacional em algumas práticas de controle gerencial. Tarifa et al. (2011) concluiu que a cultura organizacional identificada por meio das estruturas de crenças e valores que compõe as características da empresa de capital aberto, influência nas práticas de controladoria da empresa.

Por outro lado, o estudo de Klann et al. (2011), concluiu que a cultura organizacional das duas empresas metalúrgicas analisadas não impacta nos controles gerenciais por elas utilizados. Sendo assim é possível observar uma tendência diferente entre o setor metalúrgico e as empresas varejistas do setor supermercadista que possuem gestão familiar.

Como foi detectado no teste anterior que havia algumas diferenças de média, se considerou a realização do teste Mann-Whitney, para verificar as diferenças entre os tipos de cultura organizacional com relação as atividades praticadas e artefatos utilizados pela

controladoria. A hipótese nula de que a diferença entre as médias é estatisticamente significativa foi rejeitada em algumas hipóteses, conforme Tabela 11.

Tabela 11 - Teste de Mann-Whitney: cultura organizacional e controladoria.

Mann-whitney - cultura organizacional										
Variável	1 - 2	1 - 3	1 - 4	1 - 5	2 - 3	2 - 4	2 - 5	3 - 4	3 - 5	4 - 5
Contabilidade Fiscal	0,901	0,901	0,026	0,864	1,000	0,040	1,000	0,040	1,000	0,029
Proteção de Ativos	0,009	0,241	0,175	0,709	0,260	0,465	0,019	0,770	0,36	0,251
Atendimento Usuários Externos	0,317	0,693	0,000	0,231	0,600	0,076	0,128	0,025	0,31	0,000

Fonte: Dados da pesquisa (2019). Em negrito os valores estatisticamente significativos ($p < 0,05$).

Após a aplicação do teste, foi possível destacar quais os pares que são estatisticamente significantes, ou seja, aqueles em que existe significância entre as médias. Foi possível determinar entre os pares qual tipo de cultura organizacional tem maior média de atividade de controladoria, conforme Tabela 12.

Tabela 12 -Análise de médias: cultura organizacional e controladoria.

Média Mann-Whitney - cultura organizacional						
Atividade de Controladoria						
Contabilidade Fiscal	Cultura 1 - Clã	0,8571	Cultura 4 - Mercado	0,2000	Significância	0,026
Contabilidade Fiscal	Cultura 2 - Adocrática	0,8333	Cultura 4 - Mercado	0,2000	Significância	0,040
Contabilidade Fiscal	Cultura 3 - Hierárquica	0,8333	Cultura 4 - Mercado	0,2000	Significância	0,040
Contabilidade Fiscal	Cultura 4 - Mercado	0,200	Cultura 5 - Mista	0,8333	Significância	0,029
Proteção de Ativos	Cultura 1 - Clã	0,8095	Cultura 2 - Adocrática	0,1667	Significância	0,009
Proteção de Ativos	Cultura 2 - Adocrática	0,1667	Cultura 5 - Mista	0,7500	Significância	0,019
Atendimento Usuários Externos	Cultura 3 - Hierárquica	0,6667	Cultura 4 - Mercado	0,0000	Significância	0,025

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

De acordo com a Tabela 12, as empresas classificadas na cultura clã, cultura adocrática, cultura hierárquica e cultura mista, tem maior média de atividade de contabilidade fiscal que as empresas da cultura de mercado. Este comportamento pode ser explicado porque a cultura clã apresenta características como a união entre seus membros, incentivo no compartilhamento e orientação no âmbito fiscal para outras áreas, característica de uma maior responsabilidade dos funcionários para com suas atividades de trabalho e nível de *compliance* elevado. Para a cultura adocrática, a explicação volta-se para o futuro e inovação, ou seja, possuem ferramentas sistêmicas capazes de garantir uma boa

apuração e escrituração fiscal. A cultura hierárquica, por apresentar característica de um ambiente formal, com visão de longo prazo, com direcionamento claro das obrigações e procedimentos a serem seguidos dentro do ambiente de trabalho. Já a cultura mista por categorizar as empresas com mais de uma cultura.

A respeito da atividade de proteção de ativos, as empresas classificadas na cultura clã e na cultura mista, tem maior média de atividade do que as empresas de cultura adocrática. Este comportamento pode ser explicado porque a cultura clã está mais focada em atividades de proteção de ativos como controle interno, seguros e auditorias, sendo externa ou interna, ou seja, está orientada a atividades que permitam um melhor planejamento e controle dos negócios. A cultura mista, por categorizar as empresas com mais de um tipo de cultura. Por outro lado, a cultura adocrática possui menor média de atividades de proteção de ativos, pois é representada por um ambiente de flexibilidade e incertezas, com foco no empreendedorismo e inovação, não priorizando questões como as atividades de controle.

Sob outra perspectiva, as empresas classificadas na cultura hierárquica, tem maior média de atividade de atendimento a usuários externos que as empresas de cultura de mercado. Este comportamento pode ser explicado porque a cultura hierárquica apresenta uma forte característica de um ambiente de trabalho formal, e com níveis bem definidos de hierarquia, além de que mantém a preocupação no longo prazo. Comumente adota-se atividades de controladoria como auditoria externa, prestação de contas para sócios e acionistas, atendem as obrigações do fisco e mantém um bom nível de divulgação de informações quando necessário para instituições financeiras e entidades de classe.

O estudo de Tarifa et al. (2011), referente a um estudo de caso de uma companhia de capital aberto localizada no Paraná e atuante no ramo de produção de café, determinou que o tipo de cultura organizacional atual predominante no desenvolvimento operacional da controladoria foi a cultura hierárquica, porém em relação a proposta aplicada de cultura ideal, o ambiente mais propício identificado pelos colaboradores em sua maioria da área de controladoria é o tipo de cultura clã. Sendo assim, concluiu-se que a cultura organizacional atual do tipo cultura hierárquica com ideias de cultura clã influencia nas práticas de controladoria da empresa de café.

Desse modo, é possível observar semelhanças entre o estudo citado anteriormente e os resultados do presente estudo, visto que referente as maiores médias de atividades de controladoria, as duas culturas em destaque foram a cultura clã e a cultura hierárquica.

Conclusões e recomendações

O estudo teve como objetivo analisar a relação da cultura organizacional com práticas de controle gerencial em empresas de gestão familiar. Trata-se de uma pesquisa caracterizada como descritiva, de levantamento ou *survey* e abordagem quantitativa.

Percebe-se que a maior parte da amostra é definida pela cultura clã, representada por 21 empresas (42%), que possuem seus pilares como base os valores familiares, ou seja, representam organizações familiares, por características como união, trabalho em equipe e

compartilhamento de conhecimento, demonstra compromisso para com os membros da organização.

Na área de contabilidade societária e financeira 42 empresas (84%) praticam a atividade de consolidação das demonstrações contábeis. A respeito do grupo de contabilidade fiscal 39 empresas (78%), afirmaram que executam atividades como apuração, escrituração e recolhimento de impostos, orientação fiscal as demais áreas da empresa, planejamento tributário e gestão e controle de impostos.

O grupo referente a proteção de ativos se destacou pela atividade de controles internos (sem considerar o controle patrimonial), com 40 empresas (80%). Referente aos artefatos utilizados pela controladoria, com relação ao grupo de métodos de custeio e o grupo de medidas de desempenho, ambos confirmam que 36 empresas (72%) utilizam de artefatos, com destaque para o custeio variável e o retorno sobre investimento. Com relação a filosofias e modelos de gestão se destaca que 37 empresas (74%) utilizam práticas de orçamento.

Foi possível concluir que a maior parte da amostra é definida no segundo nível de maturidade do processo sucessório, caracterizada pelo processo comprometido, com 16 empresas (32%), com características de dependência de determinados indivíduos para a execução das atividades, existem processos, porém não são padronizados e formalizados. Observa-se, a necessidade das empresas varejistas do setor supermercadista com gestão familiar se voltarem as questões estratégicas voltadas ao processo de sucessão, visto que 72% das empresas se encontram nos primeiros níveis de maturidade de processo inicial, processo comprometido até o processo estabelecido, considerado o intermediário.

Por meio do teste de Kruskal-Wallis, se concluiu que as atividades praticadas pela controladoria, acerca aos grupos de atividades de contabilidade fiscal, de proteção de ativos na empresa e de atendimento a usuários externos, que as distribuições são distintas de acordo com os tipos de cultura de cada empresa, em que a cultura organizacional tem relação com essas práticas de atividades de controle gerencial.

Posteriormente, a aplicação e análise do teste Mann-Whitney mostra que as empresas classificadas na cultura clã, cultura adocrática, cultura hierárquica e cultura mista, tem maior média de atividade de contabilidade fiscal que as empresas da cultura de mercado, sendo a maior média da cultura clã. A respeito da atividade de proteção de ativos, as empresas classificadas na cultura clã e na cultura mista, tem maior média de atividade do que as empresas de cultura adocrática. E por fim, as empresas classificadas na cultura hierárquica, tem maior média de atividade de atendimento a usuários externos que as empresas de cultura de mercado.

Observa-se como destaque de maior média nas atividades de contabilidade fiscal e proteção de ativos a cultura clã, já com relação a atendimento a usuários externos a cultura hierárquica. Aspecto que colabora com estudos anteriores, com relação à influência dos tipos de cultura clã e hierárquica nas práticas de controle gerencial.

Para futuros estudos sobre o tema pesquisado, condizentes com as limitações da pesquisa, os dados foram obtidos por questionários a partir da percepção dos respondentes de uma amostra, não podendo ser generalizados. Recomenda-se a utilização de outros critérios para definir a amostra de empresas varejistas do setor supermercadista com gestão

familiar, a partir da delimitação do universo amostral pelo porte da empresa, volume de faturamento, número de funcionários ou pela região. Recomenda-se ampliar o horizonte de pesquisa, ao avaliar a relação da cultura organizacional não apenas nas práticas de controle gerencial, mas em outros âmbitos empresariais, como no desempenho financeiro e satisfação dos colaboradores, por exemplo.

Referências

- SEBRAE. **No Brasil, 90% das empresas são familiares**.2005. Disponível em http://www.sebrae-sc.com.br/newart/mostrar_materia.asp?cd_noticia=10410. Acesso em: 28/04/2018 e 11/09/2019.
- AINSWORTH, Susan; COX, Julie Wolfram. Families divided: culture and control in small family business. **OrganizationStudies**, v. 24, n. 9, p. 1463-1485, 2003.
- ALENCAR, R. **A contribuição da controladoria no processo de gestão das empresas familiares**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Amazonas - UFAM, Amazonas, 2014.
- ALVES, Catarina Afonso; GAMA, Ana Paula Matias; AUGUSTO, Mário. Family influence and firm performance: the mediating role of stewardship. **JournalofSmall Business and Enterprise Development**, 2020.
- ANTUNES, I. A problemática da Avaliação e da Maturidade nos Processos de Desenvolvimento de Aplicações Informáticas. **Informação & Informática**, Alfragide, XIV, n. 26, p.45-52, 2001.
- ARAÚJO, F. **Cultura Organizacional e Desempenho: O impacto da culturaorganizacional no desempenho financeiro**. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2015.
- BERNHOEFT, R. **Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida**. São Paulo: Ibecon, 1987.
- CAMERON, K.; QUINN, R.**Diagnosing and Changing Organizational Culture Based on the Competing Values Framework**. 2ª Ed. São Francisco: Jossey Bass, 2006.
- DANDA, G. J. N.; GRZYBOVSKI, D. Understanding Organizational Culture in a Small Family Firm. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, v. 4, n. 2, p. 153-182, 2015.
- DUARTE, F. **Proposta para Avaliação do Processo Sucessório em Empresas Familiares**. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, Rio grande do Sul, 2006.
- DUARTE, F. D.; OLIVEIRA, L. R. Análise de maturidade de processos sucessórios em empresas familiares. **Revista de Gestão**, v. 17, n. 2, art. 2, p. 135-150, 2010.
- EINHORN, Stefanie; HEINICKE, Xaver; GUENTHER, Thomas W. Management control packages in family businesses: a configurational approach. **Journalof Business Economics**, p. 1-46, 2020.
- FERREIRA, M. A. M.; VENÂNCIO, M. M.; ABRANTES, L. A. Análise da eficiência do setor de supermercados no Brasil. **Economia Aplicada**, v. 13, n. 2, p. 333–347, 2009.
- FREITAS, E. C. de; FREZZA, C. M. M. Gestão e Sucessão em Empresa Familiar. **Gestão e Desenvolvimento**, Novo Hamburgo – RS, v.2, n. 1, p. 31-43, 2005.
- HEINZMANN, L. M.; LAVARDA, C. E. F. Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 13, art. 1, p. 4-19, 2011.
- KLANN, R. C.; MACHADO, D. D. P. N. Impacto da cultura organizacional no uso dos controles gerenciais de empresas metalúrgicas. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, art. 5, p. 90-108, 2011.
- NISYAMA, E. K.; OYADOMARI, J. C. T. O Uso dos Sistemas de Controle Gerencial e Técnicas de Gestão Operacional. **Brazilian Business Review**, v. 13, n. 2, p. 57-83, 2016.

- ORO, I. M.; LAVARDA, C. E. F. Interação Entre Estratégia e Desempenho Organizacional: A Influência da Gestão Familiar. **Brazilian Business Review**, v. 14, n. 5, p. 493-509, 2017.
- OYADOMARI, J. C. T.; AGUIAR, A. B.; YEN-TSANG, C.; CARDOSO, R. L.; LIMA, R. G. D. Associações entre informações, desempenho da controladoria, desempenho gerencial e organizacional: um estudo exploratório. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 8, n. 3, p. 309-325, 2014.
- PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. **REAd. Revista Eletrônica de Administração**, v. 11, n. 2, p. 1-24, 2005.
- PAIVA, L. E. B.; PIO, J.A.; FERRAZ, S. F. S. Tipologias da Cultura Organizacional no Setor Atacadista de Confeção. **Revista Pensamento Contemp. Adm.**, v.10, n. 2, p.141-155, 2016.
- PETTIGREW, A. **Cultura e poder nas organizações**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996. 170p.
- SCHEIN, E. H. **Cultura organizacional e liderança**. São Paulo: Atlas, 2009.
- SIEGEL, S. **Estatística não-paramétrica**: para as ciências do comportamento. São Paulo: McGraw Hill, c1975. 350 p, 1975
- SILVA, A. F.; NUNES, J. Aspectos conceituais, comportamentais e culturais do orçamento como ferramenta gerencial. **Revista ABC Custos – Assoc. Brasileira Custos**, v. 7, n.3, p. 1-19, 2012.
- SILVA, A. S.; FONSECA, A. C. P. D. A Cultura Organizacional como mecanismo de controle: o caso da adoção do contrato de gestão na Marinha do Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 3, p. 11-35, 2007.
- TARIFA, M. R.; CROZATTI, J.; ESPEJO, M. M. D. S. B.; ALMEIDA, L. B. A Cultura organizacional influencia as práticas de controladoria? Um estudo de campo baseado no competingvalue model. **Revista Ciências Administrativas**, v. 17, n. 2, p. 323-350, 2011.
- TARIFA, M. R.; ALMEIDA, L. B. Cultura Organizacional e Práticas de Contabilidade Gerencial no Agronegócio Cooperativo. **Revista Universo Contábil**, v. 14, n. 1, p. 93-114, 2018.
- UNIVERSIDADE CARNEGIE MELLON DOS ESTADOS UNIDOS (CMU). **A comparison of requirements Specification Methods from a Software Architecture Perspective**. Technical Report. Agosto de 2006.
- WRUBEL, F.; MARASSI, R. B.; LAVARDA, C. E. F.; LAVARDA, R. A. B. Cultura Organizacional nas Práticas Orçamentárias: Estudo em uma Cooperativa Agroindustrial. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 11, n. 3, p. 46-64, 2016.