

Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina

Gilson Jober Fachini (FURB) - gilson.fachini@terra.com.br

Ilse Maria Beuren (FURB) - ilse@furb.br

Sabrina do Nascimento (UFSC) - sabnascimento@gmail.com

Resumo:

O objetivo do estudo é verificar as evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. Pesquisa descritiva foi realizada por meio de levantamento ou survey, com abordagem qualitativa dos dados. A população da pesquisa compreende as 46 empresas familiares associadas ao Sindicato das Indústrias de Fiação, Tecelagem e do Vestuário (Sintex) de Blumenau, que possui o maior pólo têxtil do Estado de Santa Catarina. Ao controller dessas foi enviado um questionário para indicar o grau de importância das funções da controladoria em sua empresa, obteve-se 13 respostas, que compõem a amostra não aleatória. Para identificar as redes de isomorfismo presentes nas funções de controladoria investigadas, procedeu-se o cálculo de uma função ponderada com o software UNICET®. Os resultados da pesquisa mostram semelhanças no grau de importância atribuído às funções contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, proteção e controle de ativos, controles internos, controle de riscos, gestão da informação e controle operacional. Conclui-se que há evidências de isomorfismo na maioria das funções da controladoria das empresas familiares pesquisadas, considerando-se o grau de importância atribuído pelos respondentes às atividades distribuídas nas nove funções apontadas. As funções gerencial/estratégica, custos e contábil ocuparam as posições centrais da rede de isomorfismos denotando maior semelhança entre as empresas analisadas.

Palavras-chave: *Isomorfismo. Funções da controladoria. Empresas familiares têxteis.*

Área temática: *Controladoria*

Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina

Resumo

O objetivo do estudo é verificar as evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. Pesquisa descritiva foi realizada por meio de levantamento ou *survey*, com abordagem qualitativa dos dados. A população da pesquisa compreende as 46 empresas familiares associadas ao Sindicato das Indústrias de Fiação, Tecelagem e do Vestuário (Sintex) de Blumenau, que possui o maior pólo têxtil do Estado de Santa Catarina. Ao *controller* dessas foi enviado um questionário para indicar o grau de importância das funções da controladoria em sua empresa, obteve-se 13 respostas, que compõem a amostra não aleatória. Para identificar as redes de isomorfismo presentes nas funções de controladoria investigadas, procedeu-se o cálculo de uma função ponderada com o *software* UNICET®. Os resultados da pesquisa mostram semelhanças no grau de importância atribuído às funções contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, proteção e controle de ativos, controles internos, controle de riscos, gestão da informação e controle operacional. Conclui-se que há evidências de isomorfismo na maioria das funções da controladoria das empresas familiares pesquisadas, considerando-se o grau de importância atribuído pelos respondentes às atividades distribuídas nas nove funções apontadas. As funções gerencial/estratégica, custos e contábil ocuparam as posições centrais da rede de isomorfismos denotando maior semelhança entre as empresas analisadas.

Palavras-chave: Isomorfismo. Funções da controladoria. Empresas familiares têxteis.

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

A ausência de uma definição convergente das funções da controladoria é percebida também em pesquisas que buscam repaginar esse foco em uma linha histórica. Ricardino Filho (1999, p. 4-5) adverte que “nas grandes e médias empresas, principalmente, a função não se delineou de forma absolutamente clara e por diversos anos pairou razoável incerteza sobre o assunto”. Afirmar ainda que “ao longo dos últimos quase oitenta anos, a atividade vem passando por um processo de amadurecimento que fica bastante visível quando se observam as definições dadas à função, desde os anos 20”.

Como a estrutura conceitual básica da controladoria ainda está em fase de formação, é provável que tal ocorra também nas organizações. É neste sentido que se presume que as empresas possam estar copiando as práticas de controladoria que favoreçam o suporte informacional ao processo de gestão. A reprodução parcial ou total da *práxis* da controladoria entre empresas se consubstancia em mecanismo isomórfico, assim como preconizado na literatura de Teoria organizacional.

Dimaggio e Powell (1991) citam a existência de três tipos de mecanismos isomórficos: coercitivo, mimético, normativo. Os três tipos têm potencialidade para afetar as funções da controladoria em empresas com atividades de um mesmo setor econômico, ou eventualmente até de setores diferentes. Certamente empresas em ambientes semelhantes e com desafios parecidos favorecem o isomorfismo, como é o caso de empresas familiares. Elas têm em

comum a gestão da empresa por pessoas da família, a propriedade preponderante ou única do capital pertencer à família, os desafios da sucessão do comando, entre outros aspectos.

Cada um desses mecanismos isomórficos pode ser aplicado nas empresas isoladamente ou em conjunto nas funções típicas da controladoria. Com base no exposto formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: *Quais são as evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina?* Para responder essa questão-problema o estudo objetiva verificar as evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina.

A importância da indústria têxtil no Estado de Santa Catarina está no número de empresas deste setor e no expressivo número de empregos gerados. Destas, muitas são empresas familiares, independente da geração que está no comando ou do tempo de fundação da empresa. O Sindicato das Indústrias de Fiação, Tecelagem e do Vestuário (Sintex) de Blumenau congrega as empresas que formam o maior pólo têxtil do Estado. Conta atualmente com 46 empresas associadas, numa base territorial que inclui 18 municípios, emprega 65 mil pessoas, o que demonstra a importância do setor para a economia da região.

O fortalecimento das empresas por meio da associação a órgãos que visam defender interesses comuns e representa-las nos desafios conjuntos, seja junto a autoridades administrativas, judiciárias, legislativas e entidades civis em geral, sugere que também promovem iterações por meio de redes de conhecimentos administrativos e operacionais. Como a controladoria tem a missão de canalizar a sinergia das partes para maximizar o resultado global da empresa, pressupõe-se encontrar evidências de isomorfismo nas funções da controladoria dessas empresas.

2 Isomorfismo

De acordo com Freitas (2005, p. 30), “o isomorfismo pode ser entendido como a busca da homogeneidade de estruturas, processos e ações no âmbito das organizações”. O autor ainda assevera que “no âmbito da abordagem institucional, considera-se como fator preponderante para o isomorfismo a *adequação social*, que é a aquisição de um formato organizacional considerado legítimo em um determinado ambiente institucional”.

Segundo DiMaggio e Powell (1991, p. 77), “o ambiente é um fator de homogeneização organizacional, na medida em que são difundidas práticas e formas de organização que são institucionalizadas pela comunidade de organizações pertencentes a um mesmo campo”. As causas desta homogeneização, a que se chama de isomorfismo, podem ser diversas. Machado-da-Silva e Fonseca (1993, p. 30) aduzem que “o motivo que leva uma organização a adotar posturas isomórficas em relação aos líderes do seu campo organizacional é autodefesa diante de situações sem soluções geradas internamente, uma vez que a semelhança facilita as transações interorganizacionais”.

DiMaggio e Powell (1991) apresentam três tipos de mecanismos isomórficos, resumidos no Quadro 1, com os indicadores em nível de campo organizacional, ou seja, em uma indústria, e em nível organizacional.

Tipos de Isomorfismo	Nível Organizacional	Nível do Campo Organizacional
Coercitivo	Quanto mais dependentes são as organizações, mais parecidas elas se tornam.	Quanto mais o campo depende de um recurso único, maior o grau de isomorfismo.
	Quanto maior a centralização no suprimento de recursos, maior a dependência das outras organizações.	Quanto maior a interação do campo com o Estado, maior o grau deste mecanismo de isomorfismo.
Mimético	Quanto maior a incerteza, mais as organizações tentarão copiar modelos bem sucedidos.	Quanto menor o número de organizações modelo, mais rápido é o processo de isomorfismo.
	Quanto maior a ambigüidade das metas, maior	Quanto maior a incerteza tecnológica, maior

	a probabilidade das organizações imitarem as bem sucedidas.	o padrão de isomorfismo.
Normativo	Quanto maior a participação dos membros das organizações em associações profissionais, maior a similaridade entre as organizações.	Quanto maior o profissionalismo no campo, maior o grau de isomorfismo.

Quadro 1 - Mecanismos isomórficos (Fonte: adaptado de DiMaggio e Powell, 1991)

O isomorfismo coercitivo é resultado tanto de pressões formais quanto de informais exercidas sobre a organização por outras organizações das quais ela depende (DIMAGGIO; POWELL, 1991). Também se enquadram as pressões culturais da sociedade em que a organização está inserida. Em algumas situações a mudança organizacional está relacionada às imposições legais que obrigam a organização a adotar uma nova tecnologia ou a criação de uma nova função na empresa para o atendimento de uma obrigação prevista em lei. É possível ainda encontrar este mecanismo de isomorfismo em organizações que expandem suas atividades por meio de aquisições, situação em que acontece a imposição da mudança organizacional nas empresas incorporadas.

De acordo com Dimaggio e Pawell (1991, p. 78), “a incerteza também constitui uma força poderosa que encoraja a imitação”. Considerar outras organizações como exemplo pode ser entendido como uma resposta às incertezas que permeiam a organização. Este processo de isomorfismo entre as organizações pode acontecer por transferência de funcionários de uma mesma indústria, bem como pela contratação de consultorias externas que atendam a mais de uma empresa do mesmo setor. Esta afirmação tem como base a tendência de as organizações tomarem como modelo em seu campo organizacional outras organizações que elas julgam ser mais legítimas ou bem-sucedidas. Chama-se este mecanismo de isomorfismo mimético.

Quanto ao isomorfismo normativo, entende-se que na busca da profissionalização, onde os membros de uma classe profissional buscam normatizar seus métodos de trabalho para estabelecer uma base cognitiva e legitimar a autonomia da profissão, o desenvolvimento de isomorfismo naquela atividade profissional em um mesmo campo organizacional torna-se inevitável. Dois aspectos são fundamentais para o desenvolvimento deste mecanismo isomórfico. O primeiro é o apoio da educação formal e a regulamentação dos cursos de ensino superior. A segunda é a constituição de redes profissionais cujos associados trocam informações e conhecimentos que culminam com a padronização das atividades nas organizações onde atuam (DIMAGGIO; POWELL, 1991).

3 Funções da controladoria

Beuren (2002, p.21) afirma que “[...] a literatura não tem apresentado uma nítida definição de controladoria. As diversas abordagens têm seu foco mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função”. Esta afirmação remete ao conceito de controladoria como unidade organizacional, responsável pela operacionalização das funções da controladoria nas organizações.

De forma geral, a controladoria é concebida como área da organização responsável pela reunião e disponibilização das informações utilizadas no processo decisório. Nesta perspectiva, Mosimann e Fisch (1999, p. 88) mencionam que “a controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica, com o fim de orientá-la para a eficácia”.

Ainda que não se encontre consenso sobre o conceito de controladoria e tampouco sobre suas funções, parece ser convergente o posicionamento dos autores das mais diversas obras que a controladoria é essencial no processo de gestão. Seja ela um órgão formal da organização ou não, Mosimann e Fisch (1999, p. 90) argumentam que “o *controller* como

gestor do sistema de informações, está em posição de exercer controle por meio do relato e da interpretação dos dados necessários à tomada de decisões”.

Borinelli (2006, p.190) assevera que a controladoria “se materializa nas organizações por meio de diversas atividades que formam um conjunto de processos relativos às funções de controladoria”. Borinelli (2006, p. 126) explica que “uma função corresponde a um conjunto de atividades com propósitos comuns”. “Uma atividade corresponde a uma ação, a uma tarefa ou a um processo realizado por uma unidade organizacional que gera um produto ou serviço”.

Nesta pesquisa assume-se o agrupamento de funções da controladoria proposto por Borinelli (2006, p. 135-), acrescida da função de controle operacional, cuja inclusão foi julgada conveniente para a consecução dos objetivos da pesquisa. Estas funções estão demonstradas no Quadro 2.

Funções de controladoria	Descrição das Funções
Função contábil	Compreende o gerenciamento das atividades de contabilidade; o desenvolvimento, implementação e manutenção do sistema contábil; a elaboração e análise das demonstrações; o atendimento aos agentes de mercado; e o desenvolvimento das políticas e procedimentos contábeis e de controle (KANITZ, 1976; BORINELLI, 2006).
Função gerencial/estratégica	É função do <i>controller</i> desenvolver um sistema organizado, compreendendo contas, políticas, registros e procedimentos para fornecer dados que possam ser analisados e interpretados, a fim de auxiliar os gestores nas tomadas de decisões para alcançar as metas da empresa e a eficácia organizacional. Subsidiar a etapa de planejamento, com informações e instrumentos que permitam aos gestores avaliar o impacto das diversas alternativas sobre o patrimônio e os resultados da organização. (BEUREN, 2002; MARTIN, 2002; PELEIAS, 2002; GIONGO e NASCIMENTO, 2005; BORINELLI, 2006).
Função de custos	Relaciona-se com as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização, que essencialmente são medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingir seus objetivos econômicos. Esta função inclui as análises gerenciais e estratégicas relativas ao lançamento de produtos e serviços, aos resultados dos produtos e serviços, bem como linhas de negócios, clientes, representantes ou qualquer outra forma de organização da área comercial da organização (FIGUEIREDO e CAGGIANO, 1992; BORINELLI, 2006).
Função tributária	Compreende o atendimento às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições, além de elaborar o planejamento tributário da organização. Inclui também a preparação e apresentação das declarações de impostos e obrigações acessórias, a supervisão de todas as questões relacionadas, inclusive a condução de um programa eficaz de gerenciamento de impostos (BEUREN, 2002; BORINELLI, 2006).
Função de proteção e controle de ativos	“Compreende as atividades referentes a prover proteção aos ativos, como, por exemplo, selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los. Envolve ainda as atividades de registrar e controlar todos os bens da organização” (BORINELLI, 2006, p. 137). Oliveira, Perez Jr. e Silva (2007, p. 84) asseveram que é objetivo da controladoria “proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos”.
Função de controles internos	“A função da controladoria como instrumento de controle administrativo é fundamental” (OLIVEIRA et al., 2007, p. 84). O conjunto de controles internos tem como objetivo verificar e assegurar o cumprimento às políticas e normas da organização, e permitir a observância e o estrito cumprimento da legislação em vigor. A função de controles internos “compreende as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade” (BORINELLI, 2006, p. 137)
Função de Controle de Riscos	Para Fernandes (2000, p.203), “o papel da controladoria é o fornecimento de informações que proporcionem coesão na busca de resultados e no cumprimento dos objetivos, em especial a missão”. O autor entende que “este movimento deve induzir a inclusão de considerações sobre risco também nas atividades da controladoria”. Borinelli (2006, p.137) lembra que o controle de riscos é uma função recente na literatura de controladoria, e aduz que esta função compreende “atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos”.
Função de Gestão da	Arima (2002, p.79) assevera que “a efetividade de um sistema de informação gerencial adequado nas organizações, integrada à competência dos talentos humanos, tem sido o

Informação	diferencial para competitividade empresarial”. Borinelli (2006, p. 139) cita que “faz parte das atividades de controladoria desenvolver, implementar e gerir os sistemas de informações, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais”.
Função de Controle Operacional	Almeida, Parisi e Pereira (2001) relacionam o controle como um processo de gestão da controladoria com a utilização de sistemas de informação orientados à avaliação de desempenho e de resultados. Controle “envolve detectar o que está acontecendo na operação, replanejando se necessário, e intervindo de modo a impor novos planos” (SLACK, CHAMBERS e JOHNSTON, 2002, p.339). A função de controle operacional está alicerçada no acompanhamento da execução do orçamento empresarial, bem como no acompanhamento e controle dos indicadores relativos aos processos internos.

Quadro 2 - Funções da controladoria (Fonte: elaborado com base em Borinelli, 2006)

As nove funções de controladoria elencadas no Quadro 2 demonstram nas suas descrições posições semelhantes de diversos autores sobre cada uma das funções. Estas semelhanças sugerem concordância com a afirmação de Dimmaggio e Powell (1991), quando discorrem sobre isomorfismo normativo e argumentam que a educação formal e a busca da profissionalização servem de catalizadores para a existência de mecanismos isomórficos.

4 Conceituação de empresa familiar

Para Lodi (1996, p. 6), “a empresa familiar é aquela em que a consideração da sucessão da diretoria está ligada ao fator hereditário e onde os valores institucionais da firma identificam-se com um sobrenome ou com a figura de um fundador”. O autor ainda afirma que “o conceito de empresa familiar nasce geralmente com a segunda geração de dirigentes”.

Segundo Casillas, Fernandez e Sanchez (2007), três características fundamentam a delimitação das empresas familiares: a) a propriedade ou o controle que a família tem sobre a empresa; b) o poder exercido sobre a empresa, normalmente pelo trabalho e cargos ocupados por membros da família; c) a predisposição de transferir a empresa a futuras gerações e a efetivação disso na inserção dessa nova geração na própria empresa.

De acordo com Petry (2005, p. 106), “uma empresa se caracteriza como familiar por ter em sua gestão a família proprietária, não apontando restrições ao fato de já ter ocorrido sucessão”. O autor aduz também que o conceito de empresa familiar “se baseia na premissa de que as famílias, tendo ou não representantes na gestão, exerçam influência sobre a missão e os objetivos da organização a partir dos seus próprios interesses”.

Para este estudo, adotou-se como premissa o enquadramento de uma empresa como familiar mesmo em sua primeira geração, ou seja, antes de qualquer processo sucessório. Este conceito se fundamenta na afirmação de que mesmo na geração dos sócios fundadores, é forte a influência da cultura das famílias controladoras sobre a missão e os objetivos organizacionais (PETRY, 2005).

Casillas, Fernandez e Sanchez (2007, p. 12) destacam que “no âmbito da prática profissional, no mundo da empresa familiar, o principal critério de classificação das empresas familiares consiste da relação com a geração que está na empresa”. Os autores citam que uma empresa pode ser considerada de primeira geração “quando ela é de propriedade da família e dirigida pelo fundador ou fundadores”.

As empresas de segunda geração são caracterizadas pela participação na gestão de filhos ou sobrinhos do fundador ou fundadores. Para Casillas, Fernandez e Sanchez (2007, p. 13), “a propriedade costuma estar nas mãos de vários irmãos. O controle, no entanto, pode estar tanto nas mãos da família como nas mãos de profissionais externos (empresa familiar profissionalizada) ou até mesmo compartilhado entre família e externos”.

Casillas, Fernandez e Sanchez (2007, p. 14) mencionam que empresas de terceira geração ou posteriores “são empresas familiares em que os netos [...] do fundador são os principais proprietários e diretores”. Oro (2006) destaca que na terceira geração, ou mais, as empresas normalmente começam a aventar a possibilidade de uma gestão profissionalizada.

Oro (2006, p. 43) lembra ainda que “algumas empresas já passaram por esta fase e são propriedade da quarta, quinta ou sexta geração”.

5 Método e procedimentos da pesquisa

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, do tipo levantamento e com abordagem qualitativa. Conforme Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa descritiva observa, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Afirmam ainda que a pesquisa descritiva “procura descobrir, com a previsão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características”.

A população considerada na pesquisa é constituída por 46 empresas têxteis associadas ao Sindicato das Indústrias de Fiação, Tecelagem e Vestuário (Sintex) de Blumenau, Santa Catarina. A amostra é formada pelas 13 empresas que responderam à pesquisa.

Questionário com perguntas fechadas foi enviado ao *controller* dessas empresas. Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 90), “é um importante e popular instrumento de coleta de dados para uma pesquisa social”. Os autores ainda explicam que “trata-se de um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever”. O questionário utilizado foi estruturado em duas partes, sendo a primeira com doze perguntas destinadas a identificar o perfil do respondente e as características da empresa.

A segunda parte do instrumento de pesquisa buscou averiguar o grau de importância atribuído nas empresas, segundo os *controllers*, às funções da controladoria. Estas foram estruturadas em nove grupos, cada grupo relativo a uma função, que juntos totalizam trinta e cinco perguntas respondidas por meio de uma escala do tipo Likert de 1 (um) a 5 (cinco), sendo o 1 (um) caracterizado como uma função menos importante e 5 (cinco) como uma função mais importante.

Na análise dos dados priorizou-se a abordagem qualitativa. Martins e Theóphilo (2007, p. 136) aduzem que “a pesquisa qualitativa tem como preocupação central descrições, compreensões e interpretações dos fatos ao invés de medições”. Após a identificação de isomorfismos entre as funções de controladoria das empresas pesquisadas, promoveu-se a título complementar a averiguação das redes de isomorfismos das funções de controladoria. Estas foram calculadas a partir de uma função ponderada com base nas respostas obtidas na segunda parte com auxílio do *software* UNICET®.

Como limitações da pesquisa destacam-se inicialmente a pequena quantidade de respostas ao questionário. Outra limitação diz respeito à dependência das respostas informadas, sem uma verificação *in loco* do grau de importância das funções da controladoria nas empresas. É possível também que os respondentes tenham atribuído grau de importância à alguma função planejada, mas ainda não efetivada na organização.

6 Descrição e análise dos dados

6.1 Perfil dos respondentes da pesquisa

Na Tabela 1 apresenta-se o perfil dos respondentes, destacando-se o gênero, a idade e o grau de escolaridade.

Tabela 1 – Perfil dos respondentes

Características	Opções e Faixas	nº	%
Gênero do respondente	Feminino	2	15.4%
	Masculino	11	84.6%
Idade do respondente.	De 20 a 30 anos	4	30.8%

	De 30 a 40 anos	3	23.1%
	De 40 a 50 anos	4	30.8%
	Acima de 50 anos	0	0.0%
	Não responderam	2	15.4%
Grau de escolaridade	2º grau completo	1	7.7%
	3º grau incompleto	3	23.1%
	3º grau completo	5	38.5%
	Especialização	4	30.8%
	Mestrado	0	0.0%
	Doutorado	0	0.0%

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 1 percebe-se uma predominância de *controllers* do gênero masculino, representando 84,6% dos respondentes da pesquisa. A faixa etária predominante é de respondentes com até 40 anos idade, ou seja, somadas as duas faixas etárias iniciais (20 a 30 anos e 30 a 40 anos), tem-se 53,9% dos respondentes.

Dos respondentes que estão situados na faixa etária de 40 a 50 anos, apenas um não tem curso superior completo. Cabe também salientar que as respondentes do gênero feminino têm como menor grau de formação o 3º grau completo.

6.2 Caracterização das empresas pesquisadas

Na Tabela 2 apresenta-se a caracterização das empresas pesquisadas, ressaltando-se o número de funcionários, a receita operacional bruta, o tempo de fundação da empresa, a geração familiar predominante, a idade média dos equipamentos, o percentual de investimento anual em tecnologia e o percentual de investimento anual em sistemas de informação.

Tabela 2 – Caracterização das empresas pesquisadas

Características	Opções e Faixas	nº	%
Número de funcionários	Até 19	4	30.8%
	De 20 a 99	2	15.4%
	De 100 a 499	6	46.2%
	Acima de 500	1	7.7%
Receita Operacional Bruta	Até 1,2 milhão	4	30.8%
	De R\$ 1,2 à R\$ 10,5 milhões	4	30.8%
	De R\$ 10,5 à R\$ 60 milhões	5	38.5%
	Acima de R\$ 60 milhões	0	0.0%
Tempo de fundação da empresa	Até 10 anos	2	15.4%
	De 10 a 20 anos	9	69.2%
	De 20 a 50 anos	2	15.4%
	De 50 a 100 anos	0	0.0%
	Acima de 100 anos	0	0.0%
Qual a geração familiar que predomina na gestão atual?	Primeira geração (sócios fundadores)	8	61.5%
	Segunda geração	3	23.1%
	Terceira geração	0	0.0%
	Gestão contratada	0	0.0%
	Gestão mista (familiar/contratada)	2	15.4%
Qual a idade média dos equipamentos que compõem o parque fabril?	Menos de dois anos	3	23.1%
	De dois a cinco anos	4	30.8%
	De cinco a dez anos	5	38.5%
	De dez a quinze anos	1	7.7%

	De quinze a vinte anos	0	0.0%
	Acima de vinte anos	0	0.0%
Qual o percentual de investimento anual em tecnologia em relação aos equipamentos que compõem o ativo imobilizado?	Menos de 2%	0	0.0%
	De 2% a 5%	2	15.4%
	De 5% a 8%	4	30.8%
	De 8% a 10%	2	15.4%
	De 10% a 20%	5	38.5%
	Acima de 20%	0	0.0%
Qual o percentual de investimento anual em sistemas de informação em relação à receita operacional bruta?	Menos de 2%	4	30.8%
	De 2% a 5%	5	38.5%
	De 5% a 8%	0	0.0%
	De 8% a 10%	1	7.7%
	De 10% a 20%	3	23.1%
	Acima de 20%	0	0.0%

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 2 observa-se que quanto ao número de funcionários, apenas uma empresa está classificada na faixa acima de 500 funcionários. O *controller* desta empresa declarou ter 3º grau incompleto, o que surpreende. Esperava-se que em empresas de maior porte, a pessoa ocupante desse cargo tivesse pelo menos o 3º grau completo. Nas empresas classificadas na faixa de 100 a 499 funcionários, apenas um respondente não possui o 3º grau completo, sendo que dois dos respondentes desta faixa possuem especialização.

As empresas pesquisadas são micro, pequenas e de médio porte. Das classificadas como micro empresas, todas possuem até 19 funcionários e três dos respondentes têm de 20 a 30 anos. Das empresas classificadas como de pequeno porte, ou seja, receita operacional bruta entre R\$ 1,2 e 10,5 milhões, duas possuem de 20 a 99 funcionários e duas de 100 a 499. Os quatro respondentes deste grupo possuem 3º grau completo. As empresas classificadas como de médio porte, todas possuem mais de 100 funcionários.

No item relacionado ao tempo de fundação, tem-se o objetivo de avaliar possíveis isomorfismos entre empresas com características comuns e tempos de fundação diferentes. Pressume-se que as empresas com menor tempo de fundação procuram igualar suas funções de controladoria àquelas com maior tempo de mercado.

As duas empresas com até dez anos de fundação estão classificadas como micro empresas e possuem até 19 funcionários. Com relação às empresas classificadas entre 10 e 20 anos de fundação, uma é classificada como micro empresa, quatro como empresas de pequeno porte e quatro como empresas de médio porte.

Em relação à geração familiar que predomina na gestão atual, buscou-se verificar se a geração ou a profissionalização da gestão exercem alguma influência no grau de isomorfismo nas funções da controladoria. As empresas de primeira geração, que representaram a maioria das respondentes, encontram-se todas com classificações já vistas nos itens anteriores, não sendo possível qualquer inferência sobre estes dados. Porém, sobre as empresas de segunda geração é possível dizer que todas possuem tempo de fundação entre 10 e 20 anos e seus respondentes tem 3º grau completo. Sobre as empresas de gestão mista, as duas são de médio porte, possuem de 100 a 499 funcionários e tem de 10 a 20 anos de fundação.

Buscou-se também averiguar se há algum isomorfismo entre as funções de controladoria e a idade média dos equipamentos fabris. A maioria das empresas (92,3%) informou que seus equipamentos fabris possuem menos de 10 anos de utilização, sendo que 53,9% das empresas tem equipamentos com até 5 anos de uso. Das empresas que possuem equipamentos com menos de 5 anos de utilização, apenas uma tem menos de 10 anos de fundação, e quatro delas possuem entre 100 e 499 funcionários e estão classificadas como empresas de médio porte. A empresa cujos equipamentos têm entre 10 e 15 anos de utilização,

tem acima de 500 funcionários, de 20 a 50 anos de fundação, está na primeira geração e é classificada como empresa de pequeno porte.

Sobre o percentual de investimento anual em tecnologia em relação aos equipamentos que compõem o ativo imobilizado, das empresas que informaram investir entre 10% e 20%, todas possuem tempo de fundação superior a 10 anos, uma é classificada como micro empresa, uma como de pequeno porte e três delas como empresas de médio porte. As duas empresas de gestão mista estão classificadas neste grupo de investimentos.

Corroborando a informação anterior, uma das empresas que informou investir de 2% a 5%, é a mesma empresa que possui equipamentos com 10 a 15 anos de utilização. De forma contraditória, uma empresa que afirmou possuir equipamentos com idade entre 2 e 5 anos, afirmou investir entre 2% e 5% em tecnologia.

Com relação ao investimento anual em sistemas de informação, as três empresas que afirmaram investir de 10% a 20% da receita operacional bruta estão classificadas como empresas de médio porte, possuem de 100 a 499 funcionários, têm tempo de fundação entre 10 e 20 anos e duas delas são empresas de gestão mista. As demais faixas de investimento têm empresas com diferentes perfis, não permitindo qualquer inferência.

6.3 Isomorfismo nas funções de controladoria das empresas pesquisadas

Primeiramente buscou-se caracterizar as empresas respondentes e classificá-las em grupos. A partir desse momento apresentam-se as respostas relativas às funções da controladoria. Na Tabela 3 consta o grau de importância atribuído pelas 13 empresas às funções classificadas como contábeis, sendo 1 menos importante e 5 mais importante.

Tabela 3 – Função contábil

Funções /Pontuação	Não Resp.	1	2	3	4	5	Total
Gerenciar as atividades do processamento contábil, implementar e manter todos os registros contábeis	0	1	0	1	3	8	13
Elaborar as demonstrações contábeis	0	1	0	0	7	5	13
Atender aos agentes de mercado (<i>stakeholders</i>) em suas demandas informacionais	0	0	1	2	4	6	13
Proceder à análise interpretativa das demonstrações contábeis	1	0	0	1	3	8	13
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle	1	0	0	1	6	5	13

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 3 observa-se que apenas uma das empresas respondentes declarou que o gerenciamento das atividades de contabilidade e a elaboração das demonstrações têm pouca importância na organização. Esta empresa é de médio porte, tem de 100 a 499 funcionários, tempo de fundação de 10 a 20 anos e o respondente cursou uma especialização. Em discordância a esta empresa, em conformidade com Kanitz (1976) e Borinelli (2006), 11 empresas declararam que gerenciar as atividades de contabilidade e analisar as demonstrações contábeis são funções de grande importância, bem como 12 empresas demonstraram alta importância para a elaboração das demonstrações contábeis, representando 92,3% da amostra.

Na Tabela 4 demonstra-se o grau de importância da função gerencial/estratégica para as 13 empresas respondentes.

Tabela 4 – Função gerencial / estratégica

Funções/Pontuação	Não Resp.	1	2	3	4	5	Total
Prover informações de natureza, patrimonial, econômica, financeira e não-financeira ao processo	0	0	0	1	5	7	13

de gestão							
Coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais	0	0	0	1	3	9	13
Coordenar, assessorar e consolidar os processos de elaboração dos planos empresariais, orçamentos e previsões	0	0	0	2	2	9	13
Criar condições para a realização do controle, através do acompanhamento dos planos e das decisões tomadas.	0	0	1	2	1	9	13
Auxiliar na definição de métodos e processos para medição do desempenho das áreas organizacionais	0	0	0	3	5	5	13
Auxiliar na definição e gestão de preços de transferência gerenciais	1	0	0	1	6	5	13
Realizar estudos sobre análise de viabilidade econômica de projetos de investimento	0	1	0	1	1	10	13
Realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica	0	1	0	1	8	3	13
Desenvolver condições para a realização da gestão econômica e proceder à avaliação econômica	0	0	1	2	5	5	13

Fonte: dados da pesquisa.

Sobre as funções gerenciais/estratégicas, uma empresa atribuiu-lhe baixa importância, considerando importante somente a função de coordenação, assessoramento e consolidação dos processos de elaboração dos planos empresariais, orçamentos e previsões. Esta empresa tem de 100 a 499 funcionários, tem tempo de fundação entre 10 e 20 anos, a gestão é mista e está classificada como empresa de médio porte. A importância declarada por esta empresa para as funções contábeis também não atingiu a nota máxima.

A função relacionada à coordenar os esforços dos gestores para que se obtenha sinergia no processo de alcance dos objetivos empresariais, teve a maior concordância entre as empresas, denotando a importância do alcance dos objetivos na visão dos respondentes.

Na Tabela 5 apresenta-se o grau de importância da função de custos na empresa, de acordo com a visão dos respondentes da pesquisa.

Tabela 5 – Função de custos

Funções/Pontuação	Não Resp.	1	2	3	4	5	Total
Realizar análises gerenciais e estratégicas referentes à viabilidade de lançamentos de bens e serviços	0	0	1	1	2	9	13
Gerenciar o custeio de bens e serviços	0	0	0	1	3	9	13
Analisar a rentabilidade de clientes, linhas de negócios, regiões	0	0	0	2	2	9	13
Analisar atividades que agregam / não agregam valor	0	0	1	0	2	10	13
Desenvolver o sistema de custos	0	0	0	1	3	9	13
Formar o preço de venda dos produtos / serviços	0	0	0	1	2	10	13

Fonte: dados da pesquisa.

Borinelli (2006, p. 137) afirma que a função de custos da controladoria “compreende as atividades de registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização”. A afirmação defendida por Borinelli está em consonância com o resultado encontrado nestas respostas. Oito empresas atribuíram nota máxima (5) a todos os itens relacionados à função de custos. Estas empresas também atribuíram notas elevadas (4 ou 5) aos itens da função gerencial / estratégica.

Apenas uma empresa da amostra declarou que a função custo tem importância menor, atribuindo notas 2 e 3 para as funções apresentadas. Todas as demais atribuíram notas relevantes para a função de custos da controladoria. A empresa que atribui as notas de menor

importância também atribui pouca importância para a função gerencial/estratégica. É uma empresa de gestão mista, de médio porte, possui de 100 a 499 funcionários e tem de 10 a 20 anos de fundação.

Na Tabela 6 mostra-se o grau de importância atribuída pelos respondentes às atividades desenvolvidas nas empresas, relacionadas à função tributária.

Tabela 6 – Função tributária

Funções/Pontuação	Não Resp.	1	2	3	4	5	Total
Atender obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias	0	0	2	0	5	6	13
Elaborar o planejamento tributário da organização	0	0	1	0	4	8	13

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme Tabela 6, duas das empresas respondentes atribuíram pouca importância à função tributária de registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições. Estas empresas destoam do resultado apresentado por Borinelli (2006, p.137) em sua pesquisa sobre a estrutura conceitual básica de controladoria, quando assevera que a função tributária da controladoria “compreende as atividades relativas à Contabilidade Tributária (ou Fiscal), ou seja, atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições”.

Poder-se-ia esperar que estas empresas fossem classificadas como micro empresas ou de pequeno porte e que não possuíssem estrutura interna para a consecução destas funções. Porém, as duas empresas são de médio porte, uma tem de 100 a 499 funcionários e a outra acima de 500 funcionários. As demais empresas da amostra declararam níveis 4 e 5 de importância para a função tributária.

A Tabela 7 evidencia o grau de importância conferido nas empresas à função de proteção e controle de ativos.

Tabela 7 – Função de proteção e controle de ativos

Funções/Pontuação	Não Resp.	1	2	3	4	5	Total
Selecionar, analisar e contratar opções de seguros, além de controlá-los	0	0	1	3	7	2	13
Registrar e controlar todos os bens da organização	0	0	0	3	6	4	13

Fonte: dados da pesquisa.

Com relação às funções de proteção e controle de ativos, apenas uma empresa declarou baixa importância a essas funções. Esta mesma empresa informou pouca importância nos processos operacionais da função contábil, porém atribuiu notas elevadas às funções de envolvimento estratégico. Infere-se, portanto, que nesta empresa a controladoria tem papel mais estratégico do que operacional.

É importante frisar que diferentemente das outras funções, o maior número de empresas apontou importância 4 para as funções de proteção e controle de ativos. Segundo Oliveira et al. (2007, p. 84), é objetivo da controladoria “proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos”.

O grau de importância atribuído às funções relacionadas aos controles internos e sua consecução pela controladoria está demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8 – Função de controles internos

Funções/Pontuação	Não Resp.	1	2	3	4	5	Total
Estabelecer e monitorar o sistema de controles internos, destinado a proteger o patrimônio e salvaguardar os interesses da entidade	0	0	0	3	8	2	13

Verificar e assegurar o cumprimento às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais	0	0	0	2	5	6	13
Permitir a observância e o estrito cumprimento da legislação em vigor	1	0	0	1	2	9	13

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com Oliveira et al. (2007, p. 84), “a função da controladoria como instrumento de controle administrativo é fundamental”. Argumentam ainda que “um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas em seus relatórios”. Verifica-se nas respostas que a importância destas funções nas empresas respalda a afirmação acima. Nenhuma empresa atribuiu baixa importância às funções relacionadas aos controles internos.

As respostas referentes ao grau de importância atribuído à função de controles de riscos estão expostas na Tabela 9.

Tabela 9 – Função de controles de riscos

Funções/Pontuação	Não Resp.	1	2	3	4	5	Total
Identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos	0	0	1	1	3	8	13
Definir planos de melhoria que conduzam a empresa a um ambiente de controle adequado	0	1	1	0	4	7	13

Fonte: dados da pesquisa.

Borinelli (2006, p.137) salienta que o controle de riscos é uma função recente na literatura de controladoria, e aduz que esta função compreende “atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos”. Mesmo sendo uma função recente na literatura de controladoria, 11 empresas atribuíram notas entre 4 e 5 à esta função.

Apenas duas empresas atribuíram notas de 1 a 3 para estas funções. Estas duas empresas têm gestão mista, possuem de 100 a 499 funcionários, são empresas de médio porte e tem tempo de fundação entre 10 e 20 anos, porém, suas respostas nas outras funções de controladoria não apresentam convergências.

Na Tabela 10 evidencia-se o grau de importância atribuído pelos respondentes à função de gestão da informação da controladoria nas empresas pesquisadas.

Tabela 10 – Função de gestão da informação

Funções/Pontuação	Não Resp.	1	2	3	4	5	Total
Gerenciar as informações contábeis, patrimoniais, de custos, gerenciais e estratégicas	0	0	0	2	2	9	13
Conceber o modelo do sistema de informações visando à geração de informações gerenciais	0	0	1	1	4	7	13

Fonte: dados da pesquisa.

Como descrito por Borinelli (2006, p. 139), “fazem parte das atividades de controladoria desenvolver, implementar e gerir os sistemas de informações, no que tange às informações contábeis, econômicas, financeiras e patrimoniais”. Nesta função 11 empresas declararam grande importância. As duas empresas que declararam notas 2 e 3 para a gestão da informação são as mesmas que declararam baixa importância à função de controle de riscos.

Na Tabela 11 mostra-se o grau de importância atribuído pelos respondentes à função de controle operacional pela controladoria das empresas.

Tabela 11 – Função de controle operacional

Funções/Pontuação	Não	1	2	3	4	5	Total
-------------------	-----	---	---	---	---	---	-------

	Resp.						
Controlar e auxiliar na definição dos parâmetros de rejeito/desperdício	0	0	1	2	4	6	13
Monitorar e controlar volumes de produção	0	0	2	2	5	4	13
Monitorar o gerenciamento da qualidade	0	1	2	1	1	8	13
Acompanhar prazos de atendimento de pedidos	0	2	2	0	1	8	13

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 11 que três das empresas respondentes declararam importância menor à função de controle operacional nas funções da controladoria. Estas empresas estão classificadas como empresas de médio porte, duas possuem de 100 a 499 funcionários e a outra possui mais de 500 funcionários, todas tem tempo de fundação superior a 10 anos e duas delas são de gestão mista.

As respostas indicaram elevado grau de importância para todas as funções atribuídas à controladoria. Salvo as respostas de algumas empresas que em determinadas funções destoaram das demais. Pode-se inferir que existe um considerável grau de isomorfismo nas funções de controladoria entre as empresas pesquisadas.

6.4 Redes de isomorfismo nas funções de controladoria

Para verificar a existência das redes de isomorfismo nas 13 empresas analisadas quanto às funções de controladoria elencadas anteriormente, procedeu-se o cálculo de uma função ponderada a partir das respostas relativas ao tópico anterior. Assim, almeja-se evidenciar as semelhanças das funções de controladoria presentes nessas empresas, conforme se apresenta na Figura 1.

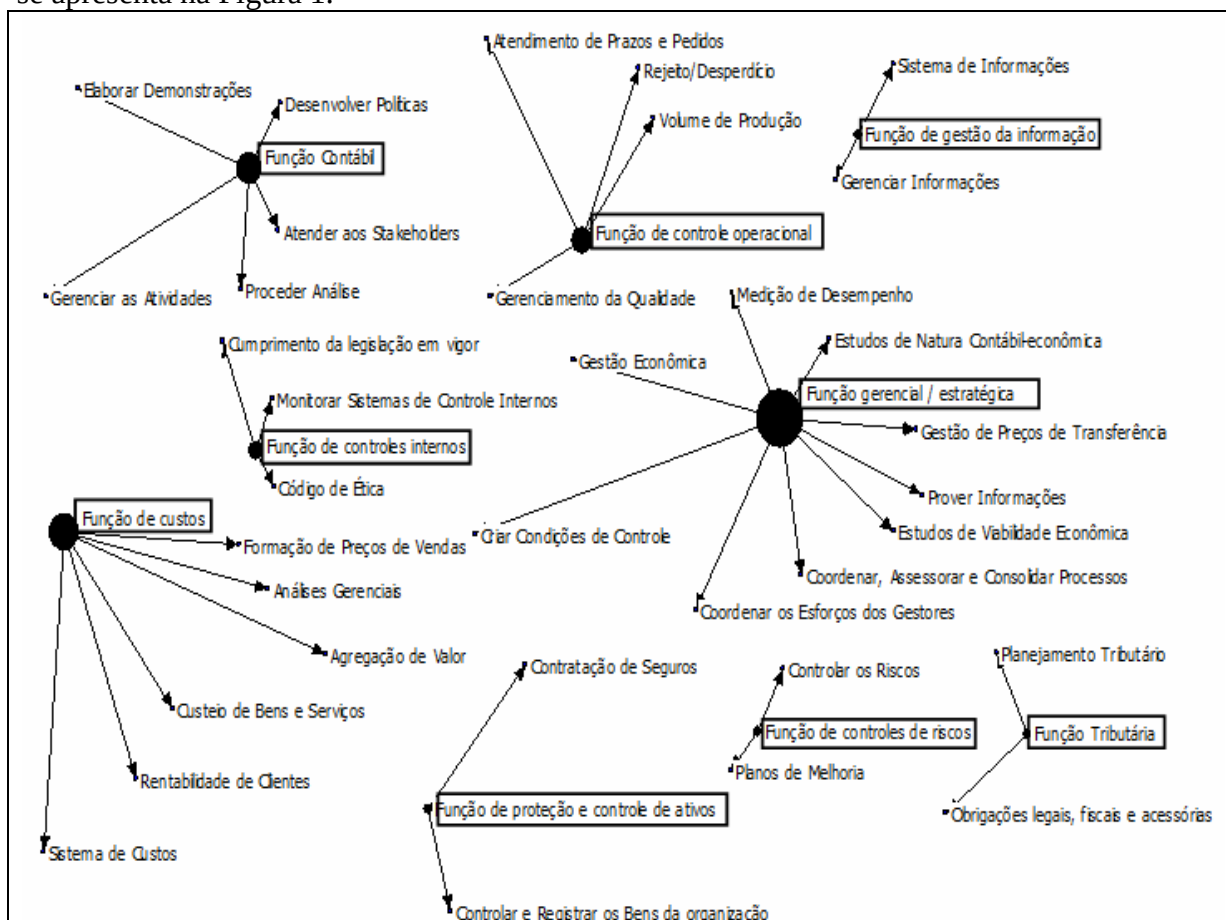


Figura 1 – Redes de isomorfismos nas funções de controladoria

Na Figura 1 constata-se que a centralidade da rede de isomorfismos é ocupada pela função gerencial/estratégica, destacando-se pelo maior número de laços com suas respectivas atividades. Ocupando a segunda posição aparece a função de custos; e na terceira a função contábil. Em síntese, a função gerencial/estratégica, a função de custos e a função contábil são ocupantes das posições centrais da rede de isomorfismos, o que denota que estas apresentam maior semelhança dentre as funções de controladoria analisadas.

Ainda, com relação à rede de isomorfismo, percebe-se a predominância de laços fracos, pois as atividades que compõem as funções não estabelecem ligações entre si. Burt (1992 *apud* ESPEJO, 2009, p. 12) assevera que “a existência de lacunas fornece uma vantagem competitiva para o indivíduo que realiza a conexão entre as diferentes redes, haja vista que os indivíduos não conectados não possuem acesso antecipado, amplo e privilegiado às informações do outro grupo de pesquisadores”. Nesse sentido, infere-se que as funções não realizam o compartilhamento de atividades, demonstrando a formação das lacunas estruturais.

7 Conclusões

O estudo objetivou verificar evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. Pesquisa descritiva foi realizada por meio de levantamento ou *survey*, com abordagem qualitativa dos dados. Para o *controller* das empresas familiares associadas ao Sindicato das Indústrias de Fiação, Tecelagem e do Vestuário (Sintex) de Blumenau, Santa Catarina, foi enviado um questionário com perguntas fechadas, sendo que se obteve 13 respostas, constituindo-se na amostra não aleatória.

Os resultados da pesquisa evidenciam que as funções da controladoria possuem grau de importância semelhante para as empresas pesquisadas. Há uma elevada concentração de respostas nos níveis 4 e 5 da escala de Likert. Nota-se que a percepção dos *controllers* sobre o grau de importância das funções de controladoria nas empresas pesquisadas é semelhante.

Em uma das empresas, no entanto, constatou-se baixo nível de importância para várias funções da controladoria, que além de possuírem respaldo no referencial teórico, foram consideradas relevantes pelos outros respondentes. As funções consideradas menos importantes nesta empresa têm características mais operacionais do que estratégicas. Em contato posterior com a empresa, verificou-se que a controladoria tem efetivamente papel estratégico, está dissociada da contabilidade e da área fiscal e estas não estão subordinadas ao *controller*. Esta empresa tem uma estrutura bastante particular no que tange à controladoria.

Ressalta-se que as funções relativas à gestão de risco e ao controle operacional apresentaram-se com grau mais elevado de diversidade nas respostas. Essas divergências podem decorrer do fato dessas funções estarem sendo relacionadas à controladoria há pouco tempo, inclusive pela literatura.

Assim conclui-se que há evidências de isomorfismo na maioria das funções da controladoria das empresas familiares pesquisadas, considerando-se o grau de importância atribuído pelos respondentes às atividades distribuídas nas nove funções apontadas. As funções gerencial/estratégica, custos e contábil ocuparam as posições centrais da rede de isomorfismos denotando maior semelhança entre as empresas analisadas.

Referências

- ALMEIDA, L.B.; PARISI, C.; PEREIRA, C.A. Controladoria. In: CATELLI, A. (org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. São Paulo: Atlas, 2001.
- ARIMA, C.H. Sistemas de informações gerenciais. In: SCHMIDT, P. (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.
- BEUREN, I.M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, P. (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

- BORINELLI, M.L. Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, 2006.
- CASILLAS BUENO, J.C.; FERNANDEZ, C.D.; SANCHEZ, A.V. **Gestão da empresa familiar**: conceitos, casos e soluções. São Paulo: Thompson Learning, 2007.
- CERVO, A.L.; BERVIAN, P.A. **Metodologia científica**. 5ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- DIMAGGIO, P.J.; POWELL, W.W. The Iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality. In: POWELL, W.W.; DiMAGGIO, P.J. (org.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.
- ESPEJO, M.M.S.B. et al. Campo de pesquisa em contabilidade: uma análise de redes sob a perspectiva institucional. In: IAAER-ANPCONT, 3., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: IAAER-ANPCONT, 2009. CD-ROM.
- FERNANDES, F.C. **Uma contribuição à estruturação da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada**: uma abordagem da gestão econômica. 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, 2000.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P.C. **Controladoria**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1992.
- FREITAS, C.A.S. **Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização**: o caso da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração da UnB, 2005.
- GIONGO, J.; NASCIMENTO, A.M. O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis. **Anais...** São Leopoldo/RS: Associação Brasileira de Custos, 2005. CD-ROM.
- KANITZ, S.C. **Controladoria**: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.
- LODI, J.B. **A empresa familiar**. 2. ed. São Paulo: Pioneiras, 1986.
- MACHADO-DA-SILVA, C.L.; FONSECA, V.S. Homogeneização e diversidade organizacional: uma visão integrativa. In: ENANPAD, 23., Salvador, 1993. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 1993.
- MARTIN, N.C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**. V. 13, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.
- MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MOSIMANN, C.P.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, L.M.; PEREZ Jr., J.H.; SILVA, C.A.S. **Controladoria estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ORO, I.M. **Avaliação da eficiência de empresas familiares brasileiras utilizando a análise envoltória de dados**. 2006. 168 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, 2006.
- PELEIAS, I.R. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PETRY, L.I. **Um estudo sobre o modelo de gestão e o processo sucessório em empresas familiares**. 2005. 255 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Unisinos, São Leopoldo, 2005.
- RICARDINO FILHO, A.A. Retrospectiva histórica sobre um profissional chamado *controller*. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 6., Braga/ Portugal, 1999. **Anais...** Braga/Portugal, Universidade do Minho, 1999.
- SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON, R. **Administração da produção**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.