

EMPRESA FAMILIAR VERSUS EMPRESA NÃO FAMILIAR: CARACTERÍSTICAS DAS FERRAMENTAS E SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

*FAMILY BUSINESS VERSUS NON-FAMILY BUSINESS:
CHARACTERISTICS OF TOOLS AND MANAGEMENT CONTROL SYSTEM*

DOI: [HTTP://DX.DOI.ORG/10.13059/RACEF.V12I1.747](http://dx.doi.org/10.13059/RACEF.V12I1.747)

Anderson Betti Frare

anderson_betti_frare@hotmail.com

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Vagner Horz

vagnerhorz@gmail.com

Universidade Federal de Uberlândia (UFU)

Marco Aurélio Gomes Barbosa

marcobarbosa@furg.br

Universidade Federal do Rio Grande (FURG)

Ana Paula Capuano da Cruz

anapaulacapuanocruz@hotmail.com

Universidade Federal do Rio Grande (FURG)

Data de envio do artigo: 21 de Maio de 2020.

Data de aceite: 10 de Janeiro de 2021.

Resumo: A presente investigação objetiva averiguar as particularidades entre a usabilidade das Ferramentas Gerenciais e Sistemas de Controle Gerencial (SCG) em uma amostra composta por empresas familiares e não familiares. Trata-se de uma pesquisa quantitativa, mediante survey, composta por uma amostra com empresas vinculadas a uma Câmara de Dirigentes Lojistas (CDL), situada em um município da região central do Rio Grande do Sul (RS). O questionário estruturou-se por meio de escala de *Likert*, sendo validado mediante Análise Fatorial Exploratória. Para a análise dos dados, utilizou-se de estatística descritiva, do teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov e dos testes não paramétricos de Mann-Whitney, Kruskal-Wallis e Correlação de Spearman. Como achados, não foram encontradas diferenças significativas na adoção de Ferramentas Gerenciais e SCG em função do tipo de controle (familiar e não familiar). Isso pode ser explicado, em partes, pelas semelhanças nas características demográficas. Ainda, o crescimento da usabilidade das Ferramentas Gerenciais está atrelado a outros fatores, como o número de funcionários e tempo de atuação no mercado. Os achados contribuem com a literatura gerencial, ao promover comparações relacionando características entre empresas familiares e não familiares. Por sua vez, os achados contribuem de forma prática com os gestores, no sentido de apontar características de Controle Gerencial predominantes nas empresas familiares e não familiares.

Palavras-chave: Sistema de Controle Gerencial;

Ferramentas Gerenciais; Câmara de Dirigentes Lojistas.

Abstract: *This investigation aims to investigate the particularities between the usability of Management Tools and Management Control Systems (MCS) in a sample composed of family and non-family business. It is a quantitative research, through a survey, composed of a sample with companies linked to a Chamber of Shopkeepers (CDL), located in a municipality in the central region of Rio Grande do Sul (RS). The questionnaire was structured using a Likert scale, being validated through Exploratory Factor Analysis. For data analysis, descriptive statistics, the Kolmogorov-Smirnov normality test, the Mann-Whitney and Kruskal-Wallis tests, and Spearman correlation test were used. As findings, no significant differences were found in the adoption of Management Tools and MCS depending on the type of control (family and non-family). This can be explained, in part, by the similarities in demographic characteristics. In addition, the growth in the usability of Management Tools is linked to other factors, such as the number of employees and time in the market. The findings contribute to the management literature by promoting comparisons relating characteristics between family and non-family business. In turn, the findings contribute in a practical way to managers, in the sense of pointing out characteristics of Management Control prevalent in family and non-family business.*

Keywords: *Management Control System; Management Tools; Chamber of Shopkeepers*

1 INTRODUÇÃO

Os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) tornam-se essenciais na gestão das organizações, assumindo o papel de assegurar que as diretrizes e metas estejam alinhadas com as estratégias e os objetivos da mesma (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; ORO; LAVARDA, 2019; OTLEY, 2016). Para a análise da estrutura e do funcionamento

do SCG, alguns autores como Ferreira e Otley (2009) propuseram um *framework* para tal, no intuito de compreenderem tanto o desenho como o uso do SCG nas empresas. Em específico, Ferreira e Otley (2009) propuseram o *Performance Management Systems*, ou Sistema de Gestão de Desempenho.

No tocante a gestão das organizações, outro fator relevante tange a utilização de Ferramentas Gerenciais, o qual, consonante ao SCG busca promover o alcance do desempenho previamente estipulado (NUHU; BAIRD; APPUHAMI, 2016). O uso das Ferramentas Gerenciais instrumentaliza-se por meio de técnicas, práticas, indicadores e instrumentos, fornecendo informações relativas ao negócio, gerando subsídio para a tomada de decisão (FREZATTI; CARTER; BARROSO, 2014).

No entanto, sabe-se da existência de algumas características que podem interferir na funcionalidade do SCG e das Ferramentas Gerenciais, como o caso da empresa ter o controle familiar ou não (HIEBL; FELDBAUER-DURSTMÜLLER DULLER, 2013). Para a presente pesquisa, as acepções acerca de empresa familiar são consonantes a Gersick et al. (1997), no qual se enquadram como tal as empresas onde membros da família atuam na propriedade e na gestão.

Evidências recentes demonstram que as empresas familiares podem apresentar características distintas das demais no que concerne ao Controle Gerencial (HELSEN et al., 2017; PRENCIPE; BAR-YOSEF; DEKKER, 2014; SENFTLECHNER; HIEBL, 2015). Em específico, podem haver singularidades e semelhanças entre empresas familiares e não familiares, no que tange às Ferramentas Gerenciais (HIEBL; FELDBAUER-DURSTMÜLLER; DULLER, 2013; SANTOS; SILVA, 2018; SANTOS et al., 2018) e ao SCG (DURÉNDEZ et al., 2016; QUINN et al., 2018). Parte dessas diferenças podem ser atribuídas a cultura e sociedade (GREVE et al., 2017), bem como variáveis demográficas (QUINN et al., 2018).

As investigações no campo do Controle Gerencial, como acerca do SCG e das Ferramentas Gerenciais em relação ao controle

ser familiar ou não, merecem atenção pelos pesquisadores (SANTOS et al., 2018; ORO; LAVARDA, 2019). Neste ínterim, a questão norteadora de pesquisa é: Como se comporta o Sistema de Controle Gerencial e a usabilidade de Ferramentas Gerenciais em empresas familiares e não familiares? Dessa forma, o estudo tem por objetivo averiguar as particularidades e diferenças dos Sistemas de Controle Gerencial e da usabilidade das Ferramentas Gerenciais em empresas familiares e não familiares, vinculadas a Câmara de Dirigentes Lojistas (CDL) do município de Lajeado – RS.

Uma justificativa para tal investigação percorre a relevância das empresas familiares para a economia global (PRENCIPE; BAR-YOSEF; DEKKER, 2014) e nacional (SILVA et al., 2017). Por outro viés, Teston e Fillipin (2016) discorrem acerca da dificuldade da gestão das empresas familiares na continuidade nos negócios após a sucessão, ou até mesmo durante as decisões gerenciais cotidianas, desta maneira o entendimento sobre as Ferramentas Gerenciais e SCG tornam-se imprescindível (ORO; LAVARDA, 2019).

Ainda no âmbito de justificativas, tem-se que poucas empresas familiares sobrevivem quando ocorre a transição para segunda ou terceira geração (DYCK et al., 2002; HIEBL, 2012). Nesta perspectiva, compreender quais as particularidades gerenciais dessas empresas em relação às demais pode auxiliar tanto o conhecimento teórico como prático, na busca de meios e mecanismos que possam facilitar na sobrevivência no mercado.

Por meio dos achados desta pesquisa, pretende-se contribuir para literatura de empresa familiar, ao examinar a utilização de Ferramentas Gerenciais e a estrutura e funcionamento do SCG mediante o *framework* de Ferreira e Otley (2009), observando as particularidades em relação às empresas não familiares. De forma prática, pretende-se contribuir com os gestores das empresas, no intento da elucidação das características gerenciais que refletem pelo controle familiar ou não familiar e demais variáveis demográficas.

O presente artigo estrutura-se da seguinte

maneira: Esta primeira seção expõe aspectos introdutórios, seguido pela revisão da literatura em consonância com o objetivo da pesquisa. Após, os procedimentos metodológicos adotados, a análise e discussão dos dados e por último, as considerações finais acerca da investigação.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A seção em questão encontra-se dividida em três subseções, iniciando com a contextualização de Ferramentas Gerenciais, seguido pela discussão acerca de SCG e estudos relacionados ao que este se propõe.

2.1 Ferramentas Gerenciais

A Contabilidade Gerencial almeja fornecer informações relevantes aos gestores, de forma a auxiliar no processo decisório (ANTHONY; WELSCH, 1981). Utiliza-se da informação contábil e Ferramentas Gerenciais que tenham uma relevante importância ao apoio da tomada de decisão, sendo utilizada conforme o grau de necessidade dos gestores ou proprietários (CREPALDI, 2012).

Desse modo, a tomada de decisão no âmbito empresarial consiste na escolha de informações gerenciais que melhor se ajustem a seus interesses. A identificação e ponderação dos principais aspectos relacionados a determinado contexto têm um importante papel no processo de tomada de decisões, agindo como referência coletora de dados relevantes sobre custos, despesas, mercado e tecnologias (CALLADO; CALLADO, 2011)

Para Kaplan (2012), a mensuração dos resultados é essencial na gestão de qualquer organização, visto que analisa a eficiência e o cumprimento de metas, de forma a auxiliar o processo decisório, promovendo ajustes para a readaptação. Neste sentido, discorre acerca da importância das Ferramentas Gerenciais, as quais subsidiam os gestores para as tomadas de decisão, proporcionando melhorias no desempenho e o crescimento de vantagens competitivas.

Uma das principais práticas/ferramentas no processo gerencial corresponde ao Orçamento (UYAR, 2010), o qual juntamente com o Planejamento Estratégico torna-se um meio facilitador para propiciar a comunicação entre os departamentos e a alta gestão (FREZATTI et al., 2013). O processo orçamentário possui relação positiva com o Planejamento Estratégico, tornando-se ferramentas amplamente utilizadas por diferentes organizações (HEINZMANN; LAVARDA, 2011).

O Orçamento proporciona uma visão futura, possibilitando comparar as projeções com os resultados alcançados, sendo aplicável a qualquer tipo de organização, independentemente do porte (OLBERMANN; FEIL; SCHREIBER, 2014). De forma complementar, Silva e Lavarda (2009) ressaltam a importância do planejamento orçamentário devido à complexidade das instituições e para a manutenção das mesmas no mercado.

Outro aspecto relevante na Contabilidade Gerencial tange a Remuneração, a qual pode possuir um viés variável, se relacionando a metas (CHÊNEVERT; TREMBLAY, 2009). A Remuneração Variável direciona ao alinhamento entre os interesses do proprietário e do executivo, afim de buscar maximização dos resultados e alcance dos objetivos (SILVA, 2015).

A institucionalização e formalização da Contabilidade Gerencial é um aspecto que diferencia-se em empresas familiares e não-familiares. Hiebl, Feldbauer-Durstmüller e Duller (2013) pesquisaram acerca desta assertiva com 432 gestores de empresas, encontrando evidências que empresas de médio porte, com maiores níveis de controle familiar, apresentam menores níveis de formalização nas práticas, ferramentas e instrumentos gerenciais, utilizando-se menos destes recursos.

Santos e Silva (2018) investigaram se o controle familiar nas empresas brasileiras de capital aberto influencia na remuneração dos executivos, com base em uma amostra de 110 organizações, durante o período de 2010 a 2016. Os achados indicam que tanto a remuneração total como a remuneração variável dos executivos são maiores nas empresas não familiares, assim

como a remuneração variável dos sistemas de recompensas são maiores nestas.

Na pesquisa de Santos et al. (2018) fora investigado as características dos gestores que podem vir a influenciar no uso de controles e Ferramentas Gerenciais, tendo como amostra 37 empresas industriais de uma cidade da região Sul do Brasil. Como principais achados, destacam que as características escolaridade e a idade dos gestores são as que mais afetam o uso de controles modernos, e que empresas familiares possuem particularidades em relação as demais, no que se corresponde ao uso de controles e ferramentas gerenciais.

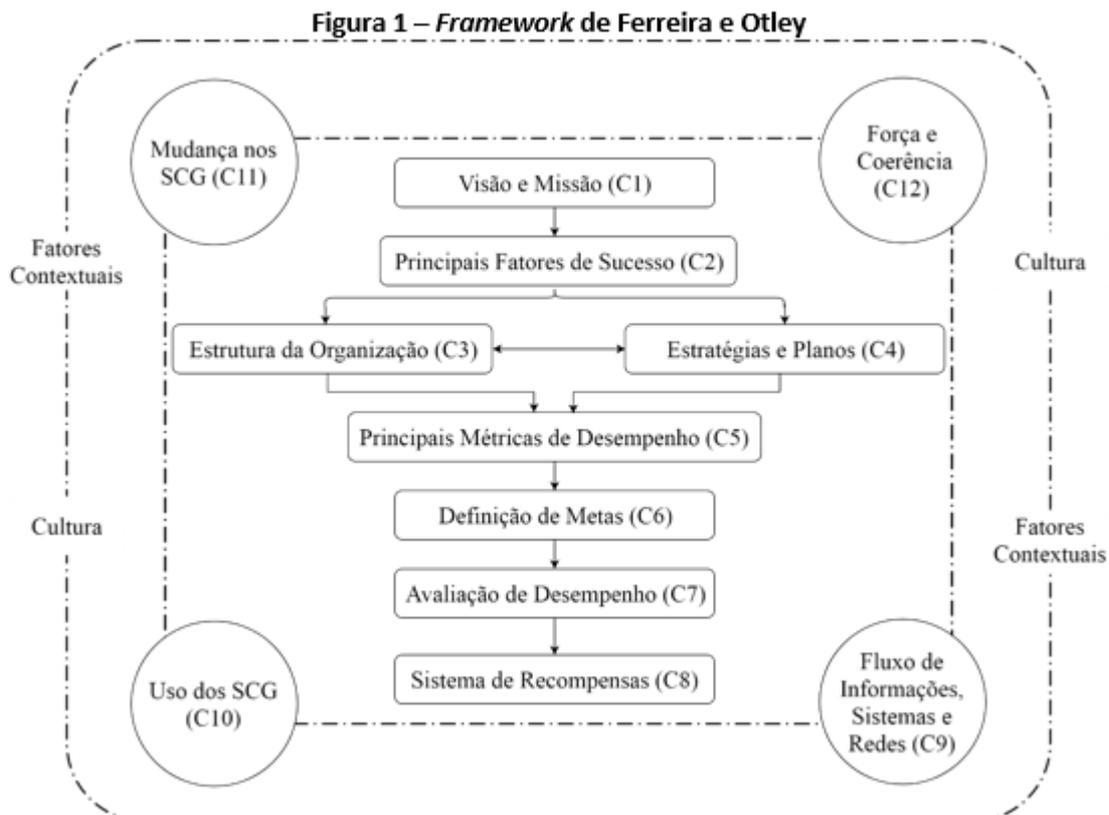
2.2 Sistemas de Controle Gerencial

As primeiras concepções acerca do Controle Gerencial surgiram com Anthony (1965), o qual define tal conceito como os processos e atividades no qual os gestores buscam assegurar a aplicação dos recursos de forma a alinhar-se para o cumprimento dos objetivos. Contribuindo com a assertiva anterior, alguns autores expõe a existência e relevância do Controle Gerencial por meio de um sistema, mediante diversos mecanismos que se inter-relacionam, afim de

propiciar práticas gerenciais consonantes ao desempenho almejado (COLLIER, 2006).

Neste panorama, o SCG contempla todos os meios dos quais os gestores se utilizam para que as decisões e objetivos sejam simétricos aos planos da organização (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). O SCG deve ser projetado de maneira a conduzir a empresa à adaptação no contexto em que está inserida, possibilitando o alcance dos resultados almejados pelos gestores e *stakeholders* (MERCHANT; OTLEY, 2007).

No intuito de entender a estrutura e o funcionamento do SCG nas organizações, Strauß e Zecher (2013) mencionam que existem alguns “modelos” para tal, como o *framework Levers of Control* (Alavancas de Controle) proposto por Simons (1995), o *package* estipulado por Malmi e Brown (2008) e o Sistema de Gestão de Desempenho de Ferreira e Otley (2009), ambos também conhecidos e denominados de SCG. O *framework* de Ferreira e Otley (2009) surgiu contemplando a literatura anterior, assim como parte dos modelos de Simons (1995) e de Otley (1999). Tal *framework* compreende 12 construtos (dimensões) de SCG, sendo exposto na Figura 1.



Fonte: Adaptado de Ferreira e Otley (2009). Nota: C = Construto.

Os quatro primeiros construtos contemplam a estratégia, como a visão e missão, os fatores chave para o sucesso, a estrutura e os planos da organização. Do quinto ao oitavo construto, aborda-se questões relacionadas a metas, desempenho e recompensas. O nono construto refere-se ao fluxo de informações, sistemas e redes. Na sequência, as dimensões 10 e 11 tangem ao uso e mudança do SCG e, a última permeia a força e coerência do mesmo.

A interface entre os SCG e a Estratégia com as métricas de desempenho em empresa familiar apresenta-se como um assunto pertinente, sendo alvo da pesquisa de Oro e Lavarda (2019), utilizando-se do *framework* das Alavancas de Controle de Simons (1995) em um estudo de caso. Como achados, encontraram que os valores familiares perpetuam na gestão mediante o Sistema de Crenças, moldando o uso dos SCG e no comportamento estratégico da empresa em questão.

Apesar da relevância das empresas com controle familiar na economia global e regional, os estudos acerca de Controles Gerenciais e suas particularidades e semelhanças ainda apresentam várias lacunas. Nesta perspectiva, na investigação de Dello Sbarba e Marelli (2018) se discute que empresas familiares possuem maior dificuldade de alinhar os Controles Gerenciais, em contraponto a empresas tradicionais.

Essa questão temporal, no sentido das empresas familiares levarem um maior tempo para formalizarem o Controle Gerencial, permeia o estudo de Nuñez-Cacho e Lorenzo (2020). Os autores mencionam que o comportamento dos aspectos de inovação e gestão das empresas familiares é condicionado pela dimensão temporal, ou seja, pelo tempo de atuação no mercado.

Duréndez et al. (2016) investigaram o Sistema de Controle Gerencial e o desempenho em pequenas e médias empresas familiares. Os resultados evidenciaram que empresas familiares apresentam menor uso do Sistema de Controle Gerencial em relação a empresas não familiares. Hiebl e Mayrleitner (2017) estudaram a profissionalização da Contabilidade Gerencial em empresas não familiares, sob a ótica do

impacto pelos membros da família. Os achados demonstram que sob certas circunstâncias, os membros da família podem promover a profissionalização da Contabilidade Gerencial.

No estudo revisional de Quinn et al. (2018), foram analisadas pesquisas de Controle Gerencial em empresas familiares. Adentre as sugestões de novas investigações, são discutidas possibilidades interligadas à arquitetura, governança, empreendedorismo e propriedade dessas empresas. Ainda, são sugeridos novos estudos que relacionem ferramentas gerenciais e Sistemas de Controle Gerencial, bem como a comparação com demais organizações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A população compreende 513 empresas vinculadas ao CDL do município de Lajeado – RS, situado no Vale do Taquari, região central do estado do RS. O município em questão foi escolhido devido ao fato da acessibilidade de contato com as empresas. Em 2010 Lajeado apresentou um Produto Interno Bruto (PIB) de R\$ 2.180 milhões, abarcando cerca de 28% do PIB do Vale do Taquari e 0,86% do PIB estadual, assim ocupando o 21º posto nos municípios gaúchos (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA [IBGE], 2010).

A amostra final resultou em 44 empresas, aproximadamente 9% do total de empresas que compunham a população. No contexto da Contabilidade Gerencial, Van der Stede, Young e Chen (2006) discutem que com o passar dos anos, existe uma queda significativa de respondentes nas pesquisas, possivelmente pelo aumento de pressões no trabalho. Em estudos semelhantes foram encontradas taxas de respondentes parecidas, entorno dos 10% (HEINICKE; GUENTHER; WIDENER, 2016; WIDENER, 2007; LEE; LEE; PENNINGS, 2001),

Para a coleta de dados houve corte transversal, correspondendo ao período entre outubro e dezembro de 2018. O instrumento de coleta de dados foi um questionário em meio eletrônico, mediante *survey*, enviado aos *e-mails* dos gestores/proprietários das empresas. Devido à baixa taxa de respondentes,

optou-se por utilizar também a estratégia de enviar o *link* da pesquisa diretamente à página das empresas na rede social Facebook, semelhante ao estudo de Longaray et al. (2018), de forma a ser pertinente no processo de coleta.

O questionário foi segregado em três blocos, os dois primeiros acerca das Ferramentas Gerenciais e SCG, ambos em escala de *likert* de seis pontos, partindo do 0 = não se aplica / não se utiliza, 1 = discordo totalmente até 5 = concordo totalmente, e o último bloco com questões relativas ao perfil do respondente e da respectiva empresa. No primeiro bloco do questionário, adaptou-se de Frezatti et al. (2013) nove questões sobre Ferramentas Gerenciais, sendo as seis primeiras relativas ao Planejamento Estratégico e Orçamento, e as demais acerca da Remuneração Variável. Na segunda etapa as questões foram adaptadas dos 12 construtos do *framework* de Ferreira e Otley (2009), sendo por sua vez readaptadas em 17 questões para serem compatíveis a escala *likert*, similar ao estudo de Beuren e Teixeira (2014).

Para a validação da escala nos dois primeiros blocos, utilizou-se da Análise Fatorial Exploratória (AFE) por meio dos componentes principais como método de extração. Essa técnica permite descobrir fatores em comum para representar conjuntos de indicadores, auxiliando na explicação das relações e inter-relações (FÁVERO et al., 2009).

Os pressupostos da AFE foram atendidos conforme o sugerido por Hair et al. (2009). No que tange a variância total explicada para cada fator, aceita-se índices superiores a 60% e as comunalidades (relação entre as variáveis) acima de 0,5. Acerca do critério de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), o qual evidencia a adequação dos dados para a realização da AFE, os valores aceitáveis perpetuam entre 0,5 e 1, sendo quando mais próximo de 1 melhor e, sendo todos os valores encontrados superiores a 0,7. A confiabilidade mediante o *Alpha de Cronbach* (α) deve ter índices acima de 0,70, sendo todos da pesquisa acima de 0,8. Para as cargas fatoriais, o valor mínimo sugerido é 0,60, sendo integralmente atendido.

Quanto ao primeiro bloco, realizou-se uma AFE para as questões relativas ao Planejamento Estratégico e Orçamento, e outra para as assertivas da Remuneração variável. Na Tabela 1, seguem as informações quanto aos construtos, indicadores e cargas fatoriais dos mesmos.

Tabela 1 – Validação das Ferramentas e Indicadores Gerenciais

Construto	N	Indicador	C. F.
Planejamento Estratégico e Orçamento	1	Planejamento Estratégico formalizado	0,792
	2	Orçamento anual	0,800
	3	O orçamento está alinhado com o Planejamento Estratégico e decorre dele	0,806
	4	<i>Rolling forecast</i> (projeções que visam proporcionar resultados financeiros)	0,825
	5	<i>Capital budget</i> (plano de projetos de investimento)	b.c.
	6	Controle orçamentário (relatório e discussão de resultados financeiros – previsto x realizado)	0,761
Remuneração Variável	7	Remuneração variável para os executivos da empresa	0,882
	8	As metas vinculadas a remuneração variável estão definidas no orçamento	0,869
	9	O desempenho individual explicitado pelo controle orçamentário impacta a remuneração variável executivo	0,925

Fonte: Elaborado pelos autores. Nota: N = Número da questão. C. F. = Carga Fatorial. b.c. = baixa comunalidade.

Para o primeiro construto (Planejamento Estratégico e Orçamento), após a primeira rodagem da AFE o quinto indicador - *Capital budget* (plano de projetos de investimento) apresentou comunalidade abaixo de 0,5, assim não demonstrando relação com os demais, e sendo excluído para nova análise, a qual resultou em um fator. O segundo construto (Remuneração variável) também resultou em um fator, como esperado. Ambos os construtos atenderam os pressupostos estipulados por Hair et al. (2009).

Referente ao SCG, a AFE resultou em três fatores, porém todas maiores cargas dos itens ficaram no primeiro fator, bem como este primeiro fator possui mais de 60% da variância total explicada,

o que o torna representativo na capacidade de expressar o SCG (Hair et al., 2009). Na sequência a Tabela 2, com essas informações relativas ao SCG.

Tabela 2 – Validação do SCG

Construto	Indicador	C. F.	
Visão e Missão	10	Conheço a missão e a visão declarada no Planejamento Estratégico da instituição, visto que são amplamente divulgadas e trazidas aos gestores e colaboradores.	0,886
	11	Conheço os mecanismos, processos e redes que são usadas para transmitirem os propósitos e objetivos abrangentes da organização aos membros.	0,754
Principais Fatores de Sucesso	12	Conheço os objetivos que são considerados como sucesso futuro da instituição, visto que são amplamente divulgados e trazidos aos gestores e colaboradores.	0,774
	13	Conheço as atividades e processos necessários para garantir o sucesso do Planejamento Estratégico adotado pela instituição.	0,821
Estrutura da Organização	14	Considero que a estrutura existente permite adotar o sistema de avaliação de desempenho que influencia ou é influenciado pelo Planejamento Estratégico.	0,797
Estratégias e Planos	15	Recebi em caráter formal o plano estratégico implementado na instituição, por meio de comunicação direta pela alta administração da instituição.	0,730
Principais Métricas de Desempenho	16	A instituição adota indicadores-chaves de desempenho ligados aos objetivos e fatores de sucesso do plano estratégico.	0,839
Definição de Metas	17	As metas fixadas para avaliar o desempenho são adequadas e permitem alcançar os objetivos estratégicos.	0,806
Avaliação de Desempenho	18	O processo de avaliação existente consegue avaliar o desempenho individual, o desempenho de áreas e o desempenho geral da organização.	0,884
Sistema de Recompensas	19	Com o atual processo de avaliação de desempenho, tenho acesso às recompensas (financeiras e/ou não financeiras) de forma justa e ponderada caso as metas de desempenho sejam alcançadas.	0,713
	20	Com o processo de avaliação de desempenho na forma existente, também posso ser penalizado (financeiramente ou não) caso as metas de desempenho não sejam alcançadas.	0,618
Fluxos de Informações, Sistemas e Redes	21	Recebo informações do tipo diagnóstico (<i>feedback</i>), que me permitem monitorar o desempenho depois de finalizados os resultados.	0,714
	22	Recebo informações do tipo interativas (<i>feedforward</i>), que me permitem acompanhar o desempenho durante o período, podendo gerar ações de correção para alcançar as metas antes de finalizar os resultados.	0,793
Uso do SCG	23	Recebo informações formais e informais necessárias para acompanhar a minha avaliação de desempenho (metas).	0,761
Mudanças nos SCG	24	Considero que a dinâmica da atividade da organização e do ambiente em que opera, faz com que a avaliação de desempenho possa ser alterada em função desses fatores.	0,815
	25	A dinâmica da atividade da organização e o ambiente em que opera podem levar a mudanças na avaliação de desempenho. Em outras oportunidades essas alterações já ocorreram.	0,763
Força e Coerência	26	Considero que os componentes adotados pela organização para gestão, controle e avaliação de desempenho são extremamente fortes e coerentes.	0,727

Fonte: Elaborado pelos autores. Nota: C. F. = Carga Fatorial. D. = Dimensão

Todos os pressupostos propostos por Hair et al. (2009) foram atendidos. Mediante a realização da AFE, os construtos e indicadores foram validados e a confiabilidade foi evidenciada, para então assegurar a credibilidade dos dados. Na sequência foi analisada a normalidade dos dados, mediante o teste de Kolmogorov-Smirnov (K-S), pela correlação de significância de Lilliefors no SPSS. Os dados não apresentaram distribuição normal ($p \leq 0,05$), de modo a rejeitar a hipótese nula (H_0) de que a

amostra possui distribuição normal (FÁVERO; BELFIORE, 2017).

Para análise dos dados, utiliza-se de estatística descritiva e testes não paramétricos, estes em decorrência da não normalidade na distribuição dos dados. Para comparar as medianas acerca do tipo de controle (2 amostras independentes, familiar e não familiar), se utiliza o teste U de Mann-Whitney. Para testes complementares observando-se a mediana de mais de duas amostras independentes (funcionários, 4 faixas e tempo no mercado, 5 faixas), se utiliza o teste de Kruskal-Wallis. Por fim, faz-se a correlação de Spearman entre as variáveis (FÁVERO; BELFIORE, 2017).

4 ANÁLISE DOS DADOS

A amostra final compõe-se por 44 gestores de diferentes empresas vinculadas ao CDL do município de Lajeado – RS. Os dados demográficos da amostra são expressos na Tabela 3. Referente a atual função dos mesmos nas respectivas organizações, 21 (47,73%) são proprietários, 15 (34,09%) exercem algum cargo de gerência, seis (13,64%) são diretores e outros dois (4,54%) atuam como colaboradores. Mediante o perfil de atuação dos respondentes, evidencia-se a pertinência e adequação dos mesmos para o preenchimento do questionário.

Tabela 3 - Perfil da amostra

Grupos	Controle		Funcionários			Tempo no mercado			
		n	%		n	%		n	%
Subgrupos	Familiar	23	52,27%	Até 9	14	31,82%	Até 5	4	9,09%
	Não Familiar	21	47,73%	10 a 49	24	54,54%	6 a 10	15	34,09%
				50 a 99	4	9,09%	11 a 15	9	20,45%
				100 +	2	4,55%	16 a 20	3	6,82%
						21 +	13	29,55%	
Total		44	100%		44	100%		44	100%
Grupos	Setor		Segmento			Função			
		n	%		n	%		n	%
Subgrupos	Comércio	28	63,63%	Atacadista	9	18,18%	Proprietário	21	47,72%
	Serviço	14	31,82%	Automotivo	4	9,09%	Diretor	6	13,64%
	Indústria	2	4,55%	Moveleiro	4	9,09%	Gerente	15	34,09%
				Outros	27	63,64%	Colaborador	2	4,55%
Total		44	100%		44	100%		44	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Acerca do setor de atuação destas empresas, a maioria (63,64%) atua no comércio. Quanto aos ramos de atividades, são 25 diferentes tipos. As mais predominantes são nove atacadistas (18,18%), quatro (9,09%) automotivas, quatro (9,09%) moveleiras, e as demais encontram-se em uma ou duas empresas por ramo. No que tange ao controle destas empresas, observa-se que 52,27% são familiares e 47,73% não são familiares.

Para a classificação do porte das empresas, utilizou-se da metodologia proposta pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) (2013), a qual leva em consideração o número de colaboradores. A maior concentração do porte encontra-se nas Empresas de Pequeno Porte (EPP) (10 a 49 colaboradores), tanto para empresas familiares (60,87%) como não familiares (47,62%). As Microempresas (ME) (Até nove colaboradores) são o segundo maior grupo, sendo 26,09% do total de empresas familiares e 38,10% do total de não familiares.

Nota-se a similaridade do porte das empresas, no qual tanto para as empresas familiares como as não familiares mais de 85% são classificadas como EPP ou ME. As demais organizações estão englobadas como Empresas de Médio Porte – EMP ($\cong 9\%$) e Grandes Empresas (GE) ($\cong 5\%$), nestas proporções aproximadas para ambos tipos de empresas (familiar e não familiar).

Sobre o tempo de atuação, tanto para empresas familiares e não familiares 90% se encontram

no mercado a mais de cinco anos, sendo que para as familiares cerca de 40% atuam a mais de 21 anos, e para as não familiares aproximadamente 35% atuam a pelo menos 16 anos. As amostras assemelham-se, porém, no que tange as empresas familiares, essas possuem maior tempo de existência no mercado.

Após a análise do perfil da amostra, evidenciando-se a semelhança entre as amostras relativas a empresas familiares e empresas não familiares, elaborou-se mediante estatística descritiva o cálculo da intensidade de adoção das ferramentas gerenciais e do SCG para a amostra completa e de acordo com o tipo de controle (Tabela 4). Ressalta-se que para os construtos do SCG que apresentavam duas questões, as médias foram calculadas de forma a expressar tal construto.

Tabela 4 - Estatística Descritiva

Painel A – Planejamento Estratégico e Orçamento						
Itens	Geral		Familiar		Não Familiar	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP
Planejamento Estratégico formalizado	2,77	1,53	2,61	1,56	2,95	1,53
Orçamento anual	2,93	1,43	2,87	1,63	3,00	1,22
Orçamento alinhado ao Planejamento Estratégico	2,70	1,45	3,00	1,68	2,38	1,12
Rolling forecast	3,05	1,50	3,09	1,59	3,00	1,45
Controle orçamentário	2,95	1,43	2,87	1,49	3,05	1,40
PEO	2,88	1,17	2,89	1,57	2,88	1,35
Painel B – Remuneração Variável						
Itens	Geral		Familiar		Não Familiar	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP
Remuneração variável para os executivos	2,89	1,61	2,78	1,54	3,00	1,73
Metas da remuneração variável definidas no orçamento	2,77	1,56	2,61	1,59	2,95	1,56
O desempenho individual no controle orçamentário impacta a remuneração variável executivo	2,70	1,60	2,70	1,55	2,71	1,71
RV	2,78	1,42	2,70	1,54	2,89	1,65
Painel C – Sistemas de Controle Gerencial						
Itens	Geral		Familiar		Não Familiar	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP
Visão e Missão	3,00	1,21	3,13	1,29	2,86	1,14
Principais Fatores de Sucesso	3,04	1,13	3,04	1,17	3,05	1,13
Estrutura da Organização	3,11	1,35	2,96	1,36	3,29	1,35
Estratégias e Planos	2,95	1,65	3,09	1,65	2,81	1,69
Principais Métricas de Desempenho	3,11	1,36	3,13	1,36	3,10	1,41
Definição de Metas	3,05	1,27	3,13	1,32	2,95	1,24
Avaliação de Desempenho	3,02	1,33	3,13	1,36	2,90	1,34
Sistema de Recompensas	2,86	1,48	3,02	1,50	2,69	1,47
Fluxos de Informações, Sistemas e Redes	2,93	1,19	3,04	1,17	2,81	1,25
Uso dos SCG	2,93	1,20	3,04	1,33	2,81	1,08
Mudança nos SCG	3,06	1,24	3,11	1,29	3,02	1,22
Força e Coerência	2,93	1,37	2,78	1,28	3,10	1,48
SCG	3,00	1,06	3,05	1,32	2,95	1,31

Fonte: Dados da pesquisa.

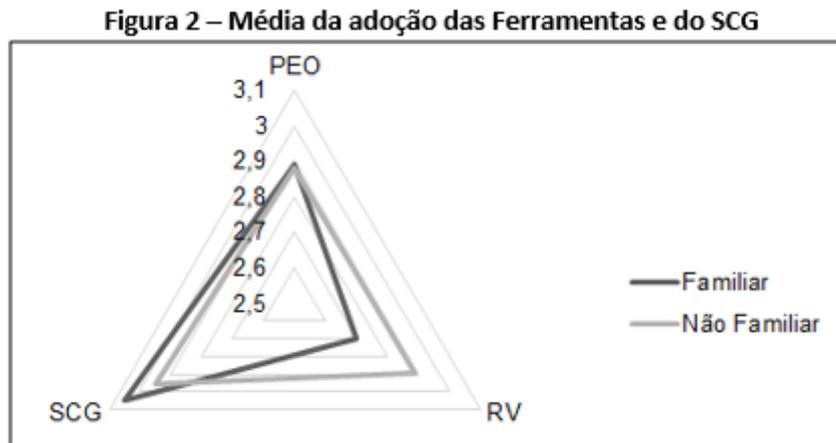
Legenda: Mín. = Mínimo; Máx. = Máximo; DP = Desvio Padrão.

Os indicadores relativos ao Planejamento Estratégico e Orçamentário, assim como a Remuneração Variável serviram para ter uma base acerca características gerenciais das empresas que compunham a amostra, antes de buscar analisar a estrutura e o funcionamento do SCG. Para ambos os grupos (empresas familiares e não familiares) notou-se a ausência de algumas Ferramentas por parte de algumas empresas, mediante a opção de “não se aplica/ não se utiliza” disponível juntamente com a escala *likert*.

Nas empresas familiares a taxa de respondentes que assinalaram a não aplicação/ utilização de alguma Ferramenta foi inferior em relação às empresas não familiares, com exceção do orçamento estar alinhado ao planejamento estratégico. No entanto, Silva e Silva (2014) citam a relevância

dessas práticas gerenciais impostas pelos gestores de empresas familiares, os quais tendem a valorizar principalmente essas formas de controle mais convencionais. Ainda, uma maior intensidade na adoção das Ferramentas Gerenciais e do SCG pelas empresas familiares da amostra pode ser explicado pelo fato destas estarem há mais tempo no mercado (NUÑEZ-CACHO; LORENZO, 2020).

Na figura 2 podem ser observadas as médias calculadas para cada construto, no intuito de ilustrar a intensidade da adoção das Ferramentas e do SCG por empresas familiares e não familiares.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Pode ser observado que de acordo com a estimativa pontual da média, as empresas familiares tendem a possuir uma maior inclinação para a adoção do SCG, enquanto as empresas não familiares possuem tendência a adoção de Remuneração Variável. Para o Planejamento Estratégico e Orçamento, existe mínima diferença entre o tipo de controle da empresa.

Na Remuneração Variável, as empresas não familiares mostram-se mais adeptas e flexíveis em comparação às empresas familiares. Este achado corrobora com Santos e Silva (2018), no qual as empresas não familiares possuem maior estruturação e políticas quanto a Remuneração Variável. De acordo com Silva (2015), os incentivos em forma de Remuneração Variável das empresas familiares tendem a ser menores, pelos procedimentos de avaliação conterem menos critérios de caráter gerencial.

Em relação às empresas familiares apresentarem maior adesão ao SCG, mesmo que pequena, destaca-se o fato de cerca de 40% atuarem há mais de 21 anos no mercado. Essa questão temporal corrobora com Nuñez-Cacho e Lorenzo (2020), cujas evidências indicam que o comportamento dos aspectos gerenciais das empresas familiares condiciona-se pela dimensão temporal, ou seja, o tempo de atuação no mercado.

No entanto, para testar a possível diferença entre as medianas em relação ao tipo de controle (familiar e não familiar), faz-se uso do teste não paramétrico de Mann-Whitney, conforme Tabela 5.

Tabela 5 – Teste de Mann-Whitney

	Controle da empresa (familiar x não familiar)		
	PEO	RV	PMS
Níveis/ grupos	2	2	2
U de Mann-Whitney	222,50	239,00	227,50
Wilcoxon W	453,50	515,00	458,50
Z	-0,44	-0,05	-0,329
p-value (bilateral)	0,65	0,95	0,74
Decisão sobre H ₀	Não rejeitar	Não rejeitar	Não rejeitar

Fonte: Dados da pesquisa.

Mediante os resultados do teste de Mann-Whitney toma-se por decisão não rejeitar a hipótese nula (H_0) do mesmo, no qual as medianas dos dois grupos (empresas familiares e não familiares) são iguais. Desta forma, tanto para as Ferramentas Gerenciais (Planejamento Estratégico e Orçamento e Remuneração Variável), bem como para o SCG não existem diferenças significativas entre as medianas dos grupos. Este achado aponta que a adoção das Ferramentas Gerenciais e do SCG não apresenta diferenças significativas em função do tipo de controle.

Desta forma, apesar de ínfimas diferenças nas estimativas pontuais pela média, no teste de Mann-Whitney pode se verificar que não existem diferenças significativas entre a usabilidade de Ferramentas Gerenciais e do SCG em razão do controle ser familiar ou não. Parte disto pode estar condicionado às características da amostra, no qual todas empresas são do mesmo município, indiferentemente do controle (familiar ou não) pelo menos 90% das empresas atuam no mercado há pelo menos 5 anos e 35% há mais de 16 anos, e para ambas a maior concentração do porte se concentra em ME e EPP.

Conforme Hiebl e Mayrleitner (2017), em certas circunstâncias os membros da família podem atuar na profissionalização da Contabilidade Gerencial. Duréndez et al. (2016) por sua vez evidenciaram que pequenas e médias empresas familiares apresentavam menores níveis de adoção do SGC. Consonante a polarização da amostra (único município) e por um maior tempo de atuação das empresas familiares (NUÑEZ-CACHO; LORENZO, 2020), estatisticamente não foi encontrado diferença nas medianas entre os grupos.

Por outro lado, Oro e Lavarda (2019) apontam que mediante a interface entre os SCG e a estratégia, os valores familiares podem moldar o SCG e o comportamento estratégico nas empresas familiares. Por meio dessa interface, as dificuldades do alinhamento dos controles gerenciais podem ser sanadas (DELLO SBARBA; MARELLI, 2018), o que com o passar dos anos tende a ser algo positivo na gestão das empresas familiares (NUÑEZ-CACHO; LORENZO, 2020).

Para observar possíveis diferenças na adoção das Ferramentas Gerenciais e do SCG em função do número de funcionários e tempo no cargo, desenvolveu-se o teste de Kruskal-Wallis para verificar as medianas. Tal teste é equivalente ao teste de Mann-Whitney, no entanto pode contemplar mais de 2 grupos (FÁVERO, BELFIORE, 2017). Os resultados são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 – Teste de Kruskal-Wallis

	Tempo no mercado			Funcionários		
	PEO	RV	PMS	PEO	RV	PMS
Níveis/ grupos	5	5	5	4	4	4
H de Kruskal-Wallis	9,22	5,39	2,63	6,20	6,67	1,64
gl	4	4	4	3	3	3
p-value	0,05**	0,24	0,62	0,10	0,08	0,64
Decisão sobre H_0	Rejeitar	Não rejeitar	Não rejeitar	Não rejeitar	Não rejeitar	Não rejeitar

Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: ** $p \leq 0,05$.

Conforme os resultados do teste de Kruskal-Wallis, existe suporte para rejeitar uma hipótese nula (H_0), em específico, as medianas da adoção do Planejamento Estratégico e Orçamento são diferentes em função do tempo de atuação no mercado. Isso implica dizer que conforme aumenta a maturidade da empresa, pelo tempo no mercado, maior a intensidade na adoção do Planejamento Estratégico e Orçamento. Em relação ao número de funcionários, bem como pela Remuneração Variável e SCG para o tempo no mercado, não se pode rejeitar as hipóteses nulas (H_0), ou seja, as medianas entre os subgrupos tendem a ser iguais.

Percebe-se que a adoção e usabilidade do Planejamento Estratégico e Orçamento tende a aumentar conforme o passar dos anos. Este pode ser um fator chave para a sobrevivência e manutenção das empresas no mercado (SILVA; LAVARDA, 2009). A utilização do Planejamento

Estratégico e Orçamento pode instigar a comunicação entre os gestores e colaboradores (FREZATTI et al., 2013), o que pode auxiliar empresas não familiares e familiares, em especial essas últimas, visto às maiores dificuldades para formalização das práticas gerenciais (HIEBL; FELDBAUER-DURSTMÜLLER; DULLER, 2013).

Ainda, para observar os pormenores das relações entre as Ferramentas Gerenciais, SCG, tipo de controle, número de funcionários e tempo de atuação no mercado, utilizou-se do teste não paramétrico denominado por Correlação de Spearman. Os dados desta análise são apresentados na Tabela 7.

Tabela 7 – Correlação de Spearman

Variáveis	1	2	3	4	5	6
1. PEO	1					
2. RV	0,48***	1				
3. SCG	0,45***	0,52***	1			
4. Tempo no mercado	0,20	0,25*	0,20	1		
5. Funcionários	0,32**	0,06	0,14	0,35**	1	
6. Controle da empresa	-0,06	0,01	-0,05	-0,08	-0,09	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: * $p \leq 0,10$; ** $p \leq 0,05$; *** $p \leq 0,01$.

Por meio da correlação de Spearman, pode-se observar que existe correlação entre as Ferramentas Gerenciais e o SCG. O controle da empresa não se relaciona significativamente com nenhuma das Ferramentas Gerenciais e SCG. O tempo no mercado se associa com a adoção da Remuneração Variável e o número de funcionários, enquanto este último se associa com o Planejamento Estratégico e Orçamento.

As correlações entre as Ferramentas Gerenciais e o SCG apresentam-se de forma interessante, uma vez que as empresas da amostra exploram deste alinhamento e combinação, no intuito de se subsidiarem para tomada de decisão e visar a continuidade dos negócios (CREPALDI, 2012). A correlação entre o tempo no mercado e o número de funcionários se denota como uma tendência natural para as empresas, coerentemente com o próprio crescimento e maturidade.

Acerca do tempo de mercado se correlacionar com a expansão da adoção da Remuneração Variável, pode-se averiguar que conforme a maturidade adquirida com o passar dos anos, o alinhamento entre os proprietários e os colaboradores tende a buscar a maximização de resultados e o alcance de objetivos, por meio de incentivos e remunerações variáveis (SILVA, 2015). Conforme o traçar de metas a serem alcançadas pelas empresas ao decorrer do

tempo, cada vez mais as empresas se utilizam da Remuneração Variável (CHÊNEVERT; TREMBLAY, 2009).

Por sua vez, o número de funcionários se correlaciona com o aumento da adoção de Planejamento Estratégico e Orçamento, o que pode indicar que conforme o crescimento do quadro funcional, maior a complexidade e necessidade do uso dessa Ferramenta Gerencial (SILVA; LAVARDA, 2009). Este achado não surpreende, pois, essa ferramenta possui grande aceitação adentre os mais variados tipos de organização (OLBERMANN; FEIL; SCHREIBER, 2014).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo tem por objetivo averiguar as particularidades e diferenças dos Sistemas de Controle Gerencial e da usabilidade das Ferramentas Gerenciais em empresas familiares e não familiares, vinculadas a Câmara de Dirigentes Lojistas (CDL) do município de Lajeado – RS. A amostra compreendeu 44 empresas, sendo 52,27% de controle familiar e 47,73% de controle não familiar.

Aproximadamente 48% dos respondentes da amostra são proprietários das respectivas empresas, a maior parte dessas atua no comércio (63,65%), com predominância do ramo

atacadista (18,18%). No que tange ao porte, mais de 85% das empresas são classificadas como ME ou EPP, com uma parcela mais significativa do segundo grupo. Sobre o tempo de atuação dessas empresas no mercado, 90% atuam a pelo menos cinco anos.

Apesar das empresas serem analisadas sob o contexto do tipo de controle (familiar x não familiar), outros fatores parecem agir em detrimento da adoção das Ferramentas Gerenciais e SCG. Em níveis mais basilares de gerenciamento, como por meio do Planejamento Estratégico e Orçamento e Remuneração Variável podem ser observadas diferenças devido a longínquo tempo no mercado e pelo quadro de funcionários de certa forma ser enxuto. Em níveis mais sofisticados, como no caso do SCG, não foram encontradas diferenças em relação aos fatores supracitados. Isso pode ocorrer por fatores exógenos aos analisados na amostra, como por exemplo, a escolaridade e idade dos gestores (SANTOS et al., 2018).

Independentemente do controle ser familiar ou não, as empresas da amostra, as empresas da amostra possuem características semelhantes, o que pode explicar em partes a igualdade das medianas entre os dois tipos de controle, em relação às Ferramentas Gerenciais e ao SCG. De forma geral, as empresas são consolidadas no mercado, em sua maioria de pequeno ou médio porte, atuantes no comércio ou serviços, além de possuírem quadros enxutos. Ainda, as empresas familiares possuem uma média superior de tempo no mercado, o que pode ter auxiliado na maturidade da adoção das Ferramentas Gerenciais e do SCG. Estes fatores podem ter contribuído para o rol de semelhanças na gestão de empresas familiares e não familiares.

Em decorrência da amostra ser relativa a um único município, uma maior homogeneidade nos dados pode ser observada, em contraponto a pesquisas que venham a abranger amostras dispersas em diferentes contextos. Este fator também pode ter contribuído para que as empresas da amostra não apresentassem diferenças da adoção de Ferramentas Gerenciais e SCG em relação ao tipo de controle, pois tem-

se ciência que a sociedade impacta diretamente nos mecanismos de gestão, além de variar conforme diferentes culturas, localidades e sociedade de forma geral (GREVE et al., 2017).

O estudo contribui para a literatura relacionada ao SCG, especialmente no contexto das diferenças e particularidades entre empresas familiares e não familiares, quando observadas conjuntamente com demais fatores que podem propiciar ou inibir a adoção de tais práticas gerenciais. Um segundo aspecto contributivo desta investigação, refere-se a aplicação e validação do *framework* de Ferreira e Otley (2009) em escala *Likert*, por meio da Análise Fatorial Exploratória, servindo como base para novas pesquisas.

Pelo âmbito de implicações práticas, o estudo auxilia os gestores de empresas familiares e não familiares, corroborando com a evidenciação de tendências no uso de ferramentas gerenciais e da configuração do SCG das respectivas empresas. Por meio do conhecimento do dos artefatos e sistemas de gestão, os gestores possuem maiores subsídios para promover a congruência entre os objetivos e o desempenho organizacional.

A principal limitação desta investigação tange ao tamanho e proporção da amostra, a qual pode não ser a mais coerente possível com a realidade da população em questão. Outro fator limitante tange às demais características que podem vir a influenciar na utilização de Ferramentas Gerenciais e SCG nas empresas familiares e não familiares, como o nível de instrução dos gestores, a idade, bem como o próprio apoio do CDL por meio de cursos e capacitações. Ademais, devido a amostra contemplar apenas um município, os dados devem ser interpretados com parcimônia, pois fatores culturais, de desenvolvimento humano e econômico, além de outras variáveis microeconômicas, podem ter refletido nos dados.

Como sugestões para novos estudos, a primeira seria a replicação do instrumento de pesquisa para empresas de outros segmentos, portes e contextos, observando-se como fator chave a questão do controle ser familiar ou não.

A aplicação em amostras de outros municípios seria interessante, principalmente onde as empresas tendem a ter perfis semelhantes, no intuito de verificar as relações entre o tipo de controle e a adesão aos mecanismos gerenciais. Novos estudos podem aplicar teste de causalidade, para observar como as Ferramentas Gerenciais e SCG refletem no desempenho das empresas, em detrimento do tipo de controle das mesmas.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, R. N. **Planning and Control Systems: A Framework for Analysis**. Boston: Harvard Business School, 1965.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.

ANTHONY, R. N.; WELSCH, G. **Fundamentals of management accounting**. 13. ed. Homewood: Irwin, 1981.

BEUREN, I. M.; TEIXEIRA, S. A. Avaliação dos Sistemas de Controle Gerencial em Instituição de Ensino Superior com o Performance Management and Control. **JISTEM – Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 11, n. 1, p. 169-192, 2014.

CHÊNEVERT, D.; TREMBLAY, M. Fits In Strategic Human Resource Management And Methodological Challenge: Empirical Evidence Of Influence Of Empowerment And Compensation Practices On Human Resource Performance In Canadian Firms. **The International Journal of Human Resource Management**, v. 20, n. 4, p. 738-770, 2009.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. Gestão de custos no agronegócio. In: Callado, A. A. C. (Org.). **Agronegócio**. 3. ed. São Paulo: Atlas. p. 86 – 104, 2011.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

COLLIER, P. M. **Accounting for managers – interpreting accounting information for decision-making**. 2. ed. Great Britain: Wiley, 2006.

DELLO SBARBA, A; MARELLI, A. Family-controlled businesses and management control: the framing of “shareholder-oriented” practices. **Journal of Management Control**, v. 28, n. 4, p. 417-456, 2018.

DYCK, B.; MAUWS, M.; STARKE, F. A.; MISCHKE, G. A. Passing the baton the importance of sequence, timing, technique and communication in executive succession. **Journal of Business Venturing**, v. 17, n. 2, p. 143-162, 2002.

DURÉNDEZ, A.; RUÍZ-PALOMO, D.; GARCÍA-PÉREZ-DE-LEMA, D.; DIÉGUEZ-SOTO, J. Management control systems and performance in small and medium family firms. **European Journal of family business**, v. 6, n. 1, p. 10-20, 2016.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, P.; CHAN, B. **Análise de Dados: Modelagem Multivariada para Tomada de Decisões**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FÁVERO, I. P.; BELFIORE, P. **Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®**. Elsevier Brasil, 2017.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: Na extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009.

FREZATTI, F.; BIDO, D. S.; CRUZ, A. P. C.; BARROSO, M. F. G.; MACHADO, M. J. C. Investment Decisions on Long-term Assets: integrating strategic and financial perspectives. **European Accounting Review**, v. 22, n. 2, p. 297-336, 2013.

FREZATTI, F.; CARTER, D. B.; BARROSO, M. F. G. Accounting without accounting: International proxies and the construction of organizational discourses. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 27, n. 3, p. 426-464, 2014.

GERSICK, K. E.; DAVIS, J. A.; HAMPTON, M. M.; LANSBERG, I. **Generation to generation: life cycles of the family business**. São Paulo: Negócio, 1997.

GREVE, J., et al. The impact of society on management control systems. **Scandinavian Journal of Management**, v. 33, n. 4, p. 253-266, 2017.

HAIR, J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; BLACK, W. C. **Análise Multivariada de Dados**. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HEINICKE, A.; GUENTHER, T. W.; WIDENER, S. K. An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control. **Management Accounting Research**, v. 33, p. 25-41, 2016.

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, p. 4-19, 2011.

HELSEN, Z.; LYBAERT, N.; STEIJVERS, T.; ORENS, R.; DEKKER, J. Management control systems in family firms: A review of the literature and directions for the future. **Journal of Economic Surveys**, v. 31, n. 2, p. 410–435, 2017.

HIEBL, M. R. W. Peculiarities of financial management in family firms. **International Business & Economics Research**, v. 11, n. 3, p. 315-323, 2012.

HIEBL, M. R. W.; FELDBAUER-DURSTMÜLLER, B.; DULLER, C. The Changing Role of Management Accounting in the Transition from a Family Business to a Non-Family Business. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 9, n. 2, p. 119-154, 2013.

HIEBL, M. R. W.; MAYRLEITNER, B. Professionalization of management accounting in family firms: the impact of family members. **Review of Managerial Science**, v. 13, n. 5, p. 1037-1068, 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Brasília. **Cidades e Estados**. 2010. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados.html>. Acessado em 23 fevereiro 2019.

KAPLAN, R. S. The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 8, n. 4, p. 539-545, 2012.

LEE, C.; LEE, K.; PENNING, J. M. Internal capabilities, external networks, and performance: a study on technology-based ventures. **Strategic Management Journal**, v. 22, n. 6, p. 615-640, 2001.

LODI, J. B. **A Empresa Familiar**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

LONGARAY, A. A.; ANSELMO, C. R.; MAIA, C.; LUNARDI, G.; MUNHOZ, P. Análise do emprego do F-commerce como impulsionador do desempenho organizacional em micro e pequenas empresas no Brasil. **Revista Ibérica de Sistemas e Tecnologias de Informação**, v. 27, n. 6, p. 67-85, 2018.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 287–300, 2008.

MERCHANT, K. A.; OTLEY, D. A review of the literature on control and accountability. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Eds.). **Handbook of Management Accounting Research**. 2. ed. Amsterdam, Netherlands: Elsevier. p. 785–802, 2007.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives**. 2. ed. England: Prentice Hall, 2007.

NUHU, N. A.; BAIRD, K.; APPUHAMI, R. The Association between the Use of Management Accounting Practices with Organizational Change and Organizational Performance. **Advances in Management Accounting**, v. 26, n. 1, p. 67–98, 2016.

NUÑEZ-CACHO, P.; LORENZO, D. Temporary factors that condition innovation: comparison between family and non-family businesses. **Entrepreneurship and Sustainability Issues**, v. 7, n. 3, p. 1740-1759, 2020.

OLBERMANN, M. C.; FEIL, A. A.; SCHREIBER, D. A inserção e o exame do orçamento base zero em microempresa. **Brazilian Journal of Management & Innovation**, v. 1, n. 2, p. 87-107, 2014.

ORO, I. M.; LAVARDA, C. E. F. Interface between management control systems and strategy and performance measures in a family business. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 30, n. 79, p. 17-27, 2019.

OTLEY, D. Performance management: A framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363–382, 1999.

OTLEY, David. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. **Management accounting research**, v. 31, p. 45-62, 2016.

PRENCIPE, A.; BAR-YOSEF, S.; DEKKER, H. C. Accounting research in family firms: Theoretical and empirical challenges. **European Accounting Review**, v. 23, n. 3, p. 361–385, 2014.

QUINN, M.; HIEBL, M. R.; MOORES, K.; CRAIG, J. B. Future research on management accounting and control in family firms: suggestions linked to architecture, governance, entrepreneurship and stewardship. **Journal of Management Control**, v. 28, n. 4, p. 529-546, 2018.

SENFLECHNER, D.; HIEBL, M. R. W. Management accounting and management control in family businesses: Past accomplishments and future opportunities. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 11, n. 4, p. 573–606, 2015.

SANTOS, T. R.; SILVA, J. O. A influência da família tem algum efeito? Análise da remuneração dos executivos das empresas familiares e não familiares. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 12, p. 1-12, 2018.

SANTOS, V. dos.; BEUREN, I. M, CORRÊA, N. L.; MARTINS, L. B. B. Características das empresas e dos gestores que influenciam no uso de controles gerenciais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 11, n. 1, p. 3-23, 2018.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. **Porte das empresas**. 2013. Disponível em: de: https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/MPE_conceito_empregados.pdf. Acessado em 18 janeiro 2019.

SILVA, C. R. da; CRUZ, A. P. C. da.; BARBOSA, M. A. G.; MACHADO, D. G. Uso do Sistema de Controle Gerencial como Instrumento de implementação da estratégia: o caso de uma empresa familiar. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 9, n. 3, p. 56-72, 2017.

SILVA, J. O. D. **Remuneração variável de executivos em empresas familiares brasileiras**. (Tese de Doutorado em Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo – USP), São Paulo, 2015.

SILVA, J. O.; LAVARDA, C. E. F. O relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento: estudo em uma *holding*. **Contabilidade, Gestão e Finanças**, v. 12, n. 3, p. 3-13, 2009.

SILVA, W. P. de S.; SILVA, J. O. da. Planejamento, orçamento e informações contábeis: estudo em uma pequena empresa familiar. **Anais...** In: Congresso Brasileiro de Custos. Natal, Brasil, 21, 2014.

SIMONS, R. **Levers of Control**: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston: Harvard Business Press, 1995.

STRAUß, E.; ZECHER, C. Management control systems: A review. **Journal of Management Control**, v. 23, n. 4, p. 233–268, 2013.

TESTON, S. F.; FILLIPIM, E. S. Perspectivas e Desafios da preparação de Sucessores em empresas familiares. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 20, n. 5, p. 524-545, 2016.

UYAR, A. Cost and management accounting practices: a survey of manufacturing companies. **Eurasian Journal of Business and Economics**, v. 3, n. 6, p. 113-125, 2010.

VAN DER STEDE, W. A.; YOUNG, S. M.; CHEN, C. X. Doing management accounting survey research. In: C.S. CHAPMAN, A.G. HOPWOOD, M.D. SHIELDS (Eds.), **Handbooks of Management Accounting Research**. Elsevier: Amsterdam, 2006. p. 445-478

WIDENER, S. K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 7–8, p. 757-788, 2007.