

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOÃO ROBERTO CORDEIRO DUARTE

**A REESTRUTURAÇÃO DA ÁREA CONTÁBIL COMO PONTO
CENTRAL PARA A MELHORIA DA GESTÃO E
PROFISSIONALIZAÇÃO DE EMPRESA TÊXTIL DE ORIGEM
FAMILIAR**

São Paulo

2006

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOÃO ROBERTO CORDEIRO DUARTE

**A REESTRUTURAÇÃO DA ÁREA CONTÁBIL COMO PONTO
CENTRAL PARA A MELHORIA DA GESTÃO E
PROFISSIONALIZAÇÃO DE EMPRESA TÊXTIL DE ORIGEM
FAMILIAR**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de
Comércio Álvares Penteado – FECAP, como
requisito para a obtenção do título de Mestre em
Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Pedro Luiz Côrtes

São Paulo

2006

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

Reitor: Prof. Dr. Sergio de Gouveia Franco

Pró-reitor de Graduação: Prof. Jaime de Souza Oliveira

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Sergio de Gouveia Franco

Coordenador do Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Anisio Candido Pereira

FICHA CATALOGRÁFICA

D812r Duarte, João Roberto Cordeiro
A reestruturação da área contábil como ponto central para a melhoria da gestão e profissionalização de empresa têxtil de origem familiar / João Roberto Cordeiro Duarte. - - São Paulo, 2006.
100 f.

Orientador: Prof. Dr. Pedro Luiz Côrtes.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Empresas familiares 2. Contabilidade gerencial 3. Indústria têxtil – Estudo de casos.

CDD 658.041

FOLHA DE APROVAÇÃO

JOÃO ROBERTO CORDEIRO DUARTE

A REESTRUTURAÇÃO DA ÁREA CONTÁBIL COMO PONTO CENTRAL PARA A MELHORIA DA GESTÃO E PROFISSIONALIZAÇÃO DE EMPRESA TÊXTIL DE ORIGEM FAMILIAR

COMISSÃO JULGADORA

Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale
PUC-SP Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira
Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP

Prof. Dr. Pedro Luiz Côrtes
Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, ____ de _____ de 2006.

DEDICATÓRIA

Dedico este estudo para aqueles que, de forma singular, permitiram este momento: Justo Cordeiro Duarte, Elisabete Teobaldo Cordeiro, Carlos Rogério Cordeiro Duarte, Maria de Fátima da Silva, Sérgio Luís Cordeiro Duarte, Ivone Leitão, Maria Elisabeth Rodrigues de Freitas Cordeiro Duarte, Marília Rodrigues Duarte, Tamíres Rodrigues Duarte, João Paulo Rodrigues Duarte, Thamara Rodrigues Duarte e Célia Regina Navas, pela vida que partilhamos e tudo o que vocês têm ensinado. Saibam que o pensar nos mantém próximos quando a distância se faz presente. Sempre penso em vocês!

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, Pedro Luiz Côrtes, Antonio Loureiro Gil, Anísio Candido Pereira, Antonio Benedito Silva Oliveira, Napoleão Verardi Galegale, João Bosco Segreti, Ivam Ricardo Peleias, Claudio Parisi, Elionor Farah Jreige Weffort, Wilson Rodrigues do Amaral, Geni Francisca dos Santos Vanzo, Oswaldo Alcântara Telles Filho, Vânia Picanço Choi, Amanda Russo Chiroto, Gisele Ferreira de Brito, Denise, Eliana Garisto, Colaboradores, Mestrandos e Professores da Fecap, Fabíola D. Peleias, Maria Elisabeth Rodrigues de Freitas Cordeiro Duarte, Célia Regina Navas, Marília Rodrigues Duarte, Tamíres Rodrigues Duarte, João Paulo Rodrigues Duarte e Tamara Rodrigues Duarte, pela dedicação que tornou possível a realização deste trabalho.

EPÍGRAFE

“Tempo! Espaço disponível para que
nossos pensamentos se desenvolvam;
berço onde o saber repousa, à espera dos
que buscam conhecimento”.

(O autor)

RESUMO

Algumas características de empresas familiares persistem mesmo quando esses empreendimentos atingem elevados patamares de faturamento, empregando, por vezes, centenas de funcionários. Muitos desses empreendimentos adotam, durante sua fase inicial, procedimentos informais que, tempos depois, podem acabar se constituindo em empecilhos ao seu maior desenvolvimento, exatamente pelo fato de persistirem arraigados à cultura organizacional da fase inicial. Em diversos casos, a falta de uma contabilidade estruturada e a adoção de práticas informais passam a constituir sérios obstáculos, levando a empresa a autuações pelos órgãos de fiscalização, ações trabalhistas e desvio de materiais e de recursos financeiros. Adicionalmente, a ausência de controles mais rígidos ou eficazes acaba comprometendo a administração estratégica da empresa, pela falta de sinalizadores (informações gerenciais) quanto a sua competitividade, custos e à própria saúde financeira. Esta pesquisa teve como objetivo analisar os problemas enfrentados por uma grande empresa do segmento têxtil, ocasionados por uma gestão familiar, e mostra como a reestruturação do setor contábil serviu de base para a adoção de uma série de medidas, dentre elas a implantação de uma contabilidade gerencial. Para este estudo foram utilizados predominantemente pesquisa documental bibliográfica e estudo de caso, que permitiram alinhar a teoria e os objetivos em estudo. Através do estudo desenvolvido, comprova-se que uma contabilidade estruturada e a participação e integração de todos os setores na divulgação das informações permitem a implantação de uma contabilidade gerencial.

PALAVRAS-CHAVE: empresas familiares; contabilidade gerencial; indústria têxtil – estudo de casos.

ABSTRACT

Some characteristics of family companies continue even though these enterprises reach high platforms of invoicing, using, for times, hundreds of employees. During its initial phase, many of these enterprises adopt informal procedures that, times later can constitute problems to its higher development, exactly for the fact to be persisted on to the company's culture of the initial phase. In many cases, the lack of a practical and structuralized accounting and the adoption of informal practices constitute serious obstacles, leading the company the filings for the inspection agencies, labor law actions and shunting line of materials and financial resources. Additionally, the absence of more rigid or efficient controls implicates the strategic administration of the company, for the lack of highlights (management information) on competitiveness, costs and financial health. This research had as objective to analyze the problems lived for a great company of the textile segment, caused for a family management, and shows as the reorganization of the countable sector oriented for the adoption of a series of measures, amongst them the implantation of a management accounting. For this study bibliographical documentary research and study of case had been used predominantly, that had allowed lining up the theory and the objectives. Through the developed study, one proves that a structured accounting and the participation and integration of all the sectors in the spreading of the information allow the implantation of a management accounting.

KEYWORDS: Family corporations. Managerial accounting. Textile industry – Case studies.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Tabela 1	Estimativa de desempregados em São Paulo por sexo (em 1.000 pessoas).....	15
Quadro 1	Novos postos de trabalho criados no período de 1976-90.....	16
Tabela 2	Participação de EF sobre total de empresas existentes em cada país.....	17
Figura 1	Uma corporação típica.....	23
Figura 2	Motivos para encerramento de empresas.....	25
Figura 3	O desenvolvimento gradual da empresa.....	26
Tabela 3	Características básicas das contabilidades financeira e gerencial.....	62
Quadro 2	Modelo de uma norma.....	74
Figura 4	Visão hierárquica de departamento.....	85
Figura 5	Fluxo dos principais processos do departamento contábil.....	86
Figura 6	Documento criado para o sistema de contas a pagar, origens pelas quais as notas fiscais são registradas.....	90
Figura 7	Hierarquia da EPAN no final de 2005.....	93
Quadro 3	Abrangência e cronograma de Especificação e Implantação de POPs e ITRs.....	97

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	OBJETIVO GERAL	13
2.1	Objetivo específico	13
3	JUSTIFICATIVA	14
4	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	15
4.1	Conceito e Características de Empresa Familiar	17
4.2	Pontos fortes e fracos em uma empresa familiar	19
4.3	Considerações sobre a gestão.....	22
4.4	Ciclo de vida da empresa familiar	24
4.4.1	Ciclo de vida x gerações	26
4.4.2	Ciclo de vida x estágio evolutivo das empresas	28
4.5	Processo sucessório	30
4.5.1	Vantagens da sucessão familiar.....	34
4.5.2	Desvantagens da sucessão familiar	37
4.5.3	Sucessão profissional.....	39
4.5.4	Planejamento do processo sucessório	42
4.5.5	A passagem do comando.....	43
4.5.1.1	Sugestões para a fase anterior à passagem do comando	43
4.5.1.2	Sugestões para o momento da passagem do comando	46
4.5.1.3	Sugestões para depois da passagem do comando.....	47
5	METODOLOGIA	51
5.1	Estudo de caso	51
5.2	Delimitação conceitual	51
5.3	Delimitação das amostras	52
5.4	Delimitação da população entrevistada	52

6 ESTUDO DE CASO	55
6.1 O surgimento de empresas têxteis.....	55
6.2 Problemas estruturais verificados	56
6.3 Sucessão	57
6.3.1 Preparando o sucessor	58
6.4 Ausência das contabilidades financeira e gerencial.....	61
6.4.1 Inexistência de processos contábeis.....	63
6.4.2 A contabilidade externa	64
6.5 Impossibilidade de apurar o fluxo financeiro da empresa e dos sócios	65
6.6 Falta de hierarquia bem definida e estruturada.....	66
7 SOLUÇÕES PROSPECTADAS	75
7.1 Questões administrativas e contábeis.....	75
7.2 Sucessão	77
7.3 A contabilidade financeira e gerencial.....	80
7.3.1 Gerenciamento baseado na informação.....	85
7.4 Solução para controle financeiro.....	87
7.5 Falta de hierarquia bem definida e estruturada.....	91
8 CONCLUSÕES	99

REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

O surgimento de uma empresa familiar (EF) pode ocorrer por diversos motivos, dentre eles a realização de um sonho para empreendedores ou uma alternativa para a subsistência de seus fundadores. Em que pesem os motivos iniciais, e os índices de mortalidade de pequenas empresas, alguns desses empreendimentos evoluem, podendo alcançar o *status* de grande empresa (LODI, 1998a).

Não raro, a história de empresas familiares mistura-se com a da família controladora, fazendo com que decisões de negócio sejam, por vezes, tomadas mais com base emocional do que racional. Isso leva às implicações que podem afetar a empresa como um todo e prejudicar sua gestão e seus negócios.

Nesses casos, a má administração contábil – ou mesmo a ausência de uma contabilidade efetiva – é um sintoma que quase sempre coexiste com uma mistura das finanças corporativas e familiares. Essa situação indica que a empresa é considerada pelos seus dirigentes uma simples extensão da família, o que pode acarretar uma série de irregularidades fiscais e trabalhistas, as quais acabam se institucionalizando.

Problemas desse tipo persistem mesmo em empresas que, de origem familiar, hoje se constituem em grandes empreendimentos. Nesses casos, verifica-se que as práticas administrativas e contábeis não evoluíram, apesar de um aumento por vezes expressivo do faturamento. A essas questões, somam-se outras advindas da origem familiar, com destaque para a presença de uma hierarquia mal definida e a questão sucessória.

Durante sua fase inicial, o fundador envolve-se diretamente com questões operacionais, comportamento esse que pode persistir mesmo com a evolução da empresa. Nesse caso, questões que poderiam (ou deveriam) ser tratadas pela média gerência acabam sendo decididas pelo proprietário, atravessando a cadeia de comando e comprometendo a hierarquia.

Quando em fase de sucessão, geralmente motivada pelo falecimento de seu fundador, não raro a empresa torna-se palco de uma luta entre os herdeiros, o que pode acarretar prejuízos consideráveis para toda a organização. Apesar desses e de outros problemas, geralmente as empresas familiares transformam-se em grandes empreendimentos, constituindo-se em modelos de gestão dentro do seu segmento.

Dessa forma, o estudo de empresas familiares mostra-se altamente instigante e repleto de possibilidades, especialmente para o profissional da área contábil, que poderá ser de fundamental importância para que a empresa cresça do ponto de vista gerencial.

2 OBJETIVO GERAL

Conforme mencionado, empresas familiares, em diversos casos, estão em suas origens ligadas à informalidade, e seus controles contábeis são muito frágeis ou mesmo inexistentes. Com a evolução da empresa, nem sempre essa situação é alterada, o que se torna um problema estrutural agravado ano após ano.

Tornando de suma importância o estudo do impacto da administração familiar na gestão de uma empresa, identificando os principais problemas estruturais e prospectando soluções.

Dessa forma, com este trabalho, pretende-se verificar quais os principais problemas enfrentados por uma empresa familiar que, apesar de seu crescimento, ainda mantém vícios da informalidade inicial. Ademais, pretende-se identificar parâmetros e soluções que levem à modernização de seus processos de gestão, garantindo um melhor desempenho como investimento.

2.1 Objetivo específico

Propor ações que visem ao desenvolvimento de uma contabilidade gerencial e que subsidiem a implantação de um sistema integrado de gestão (ERP).

3 JUSTIFICATIVA

Na introdução do trabalho, foram identificados alguns problemas que, de maneira geral, permeiam as empresas familiares. Embora com grandes dificuldades, muitas dessas organizações constituem-se em grandes empreendimentos e desenvolvem modelos de gestão eficientes e criativos.

Assim, o correto estudo das empresas familiares, em especial no que se refere às práticas de gestão, reveste-se de especial importância para subsidiar uma melhor compreensão desse amplo campo de estudos. Isso porque mostra, ou ao menos prospecta, soluções a serem desenvolvidas para resolver alguns de seus problemas estruturais, o que auxilia no desenvolvimento de uma contabilidade gerencial.

4 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

O estudo das empresas familiares reveste-se de especial importância por uma série de aspectos. Em um primeiro momento, a empresa familiar constitui-se na única opção de sobrevivência para algumas pessoas, diante de um mercado de trabalho que não consegue empregar a todos. Somente na grande São Paulo, por exemplo, verifica-se um déficit de 1.714 mil empregos em maio/2006 (DIEESE, 2006) (ver Tabela 1).

Por outro lado, as empresas familiares têm demonstrado sua importância para o crescimento econômico de diversos países, contribuindo para uma expressiva geração de riqueza e emprego, conforme demonstram os estudos de Bornholdt (2005) e Neubauer e Lank (1998), resumidos no Quadro 1 e Tabela 2.

PERÍODO	TOTAL	HOMENS	MULHERES
1998	1.585	794	791
1999	1.734	874	860
2000	1.622	770	852
2001	1.654	772	882
2002	1.828	866	962
2003	1.944	912	1.032
2004	1.859	877	982
2005	1.696	780	916
JAN/06	1.584	727	857
FEV/06	1.646	756	890
MAR/06	1.695	759	936
ABR/06	1.700	779	921
MAI/06	1.714	780	934

Fonte: DIEESE (2006).

TABELA 1 - Estimativa de desempregados em São Paulo por sexo (em 1.000 pessoas)

No Brasil, ao longo dos anos, diversas empresas de origem familiar (Perdigão, Votorantim, Grandene, entre outras) cresceram e se profissionalizaram, constituindo exemplos que comprovam a importância desse tipo de empreendimento.

DADOS MACRO ECONÔMICOS DOS ESTADOS UNIDOS	
Pequena	
Nº de empresas familiares	20,3 milhões
% do PIB	49%
% da força de trabalho	59%
% de novos trabalhos criados	78%
Média	
Nº de empresas familiares	12,2 milhões
% do PIB	30%
% da força de trabalho	37%
% de novos trabalhos criados	48%
Grande	
Nº de empresas familiares	4,1 milhões
% do PIB	12%
% da força de trabalho	15%
% de novos trabalhos criados	19%

Fonte: Shanker e Astrachan (1996, p. 116)

QUADRO 1 - Novos postos de trabalho criados no período de 1976-90.

Bornholdt (2005) cita que alguns estudos mostram que alguns países têm suas economias alicerçadas nas empresas familiares, como pode ser visto no quadro a seguir:

A tabela a seguir mostra o percentual de EF (no sentido amplo) em vários países/regiões:

PAÍS/REGIÃO	%
Portugal	70
Inglaterra	75
Espanha	80
Suíça	85
Suécia	90
Itália	95
Oriente Próximo	95
Brasil (estimativa)	85

Fonte: Bornholdt (2005, p. 35)

TABELA 2 - Participação de EF sobre total de empresas existentes em cada país.

4.1 Conceito e características de empresa familiar

Segundo Lodi (1998a, 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 da família ou com a figura de um fundador.

Nesse contexto, Bornholdt (2005) diz que um dos fundamentos que caracteriza a EF é o fato de o controle acionário pertencer a uma família e/ou seus herdeiros e os laços de família ser determinante na sucessão do poder. Isso também é reafirmado por Lank e Neubauer (1998, p. 5-6), quando citam, dentre as 10 definições de empresa familiar, duas em particular:

a) o capital votante da empresa ser controlado pela família;

- b) os descendentes diretos do fundador exercem a gerência ou detêm o controle acionário.

Segundo Bornholdt (2005), outras características são comuns às empresas familiares:

- 1) Posições estratégicas ocupadas por parentes;
- 2) Crenças e valores da organização confundem-se com os da família;
- 3) Mesmo sem uma presença ou atuação direta, os atos da família repercutem no dia-a-dia da empresa; e
- 4) Impossibilidade parcial ou total de se desfazer das participações herdadas ou acumuladas na empresa.

Prosseguindo, Bornholdt (2005) cita também as empresas multifamiliares, e as define como compostas por vários núcleos de famílias não-consangüíneas entre si.

Por sua vez, Lodi (1998a, p. 5) comenta:

No conceito de Donnelley, a empresa familiar é aquela que se identifica com uma família há pelo menos duas gerações e quando essa ligação resulta numa influência recíproca. Portanto, a empresa de fundador sem herdeiros não é uma empresa familiar, por mais que sofra as injunções de uma personalidade. E, portanto uma empresa onde a família põe o dinheiro apenas como investidora também não é uma empresa familiar.

A segunda geração de uma EF assume posições-chave na organização, diante da vontade de seus fundadores de manter o controle sobre o patrimônio constituído. Entretanto, Bernhoeft (1987) alerta para o fato de o fundador bem-sucedido não se exceder em seus anseios e querer que o sucessor tenha o seu perfil. Comumente, nas EF, o fundador é um empreendedor nato, enquanto o sucessor é alguém que deve dar continuidade a uma organização que já existe.

Na pessoa do fundador, a firma assume um caráter muito pessoal e não familiar. Durante o desenvolvimento inicial da empresa familiar, o fundador cria relações muito pessoais com os seus colaboradores, facilitando o encaminhamento dos negócios. Em geral, essas relações são quebradas quase sempre quando a empresa assume um caráter familiar (e não mais pessoal) (LODI, 1998a). Com a ascensão dos herdeiros, quase sempre quem mantinha uma relação muito pessoal com o fundador acaba sendo esquecido.

4.2 Pontos fortes e fracos em uma empresa familiar

Os pontos fortes sobre a empresa familiar, apontados por Lank e Neubauer (1998 p. 13), estão em consenso com os itens 2, 3, 5 e 7, relacionados por Lodi (1998a):

- a) a lealdade dos empregados para com a EF é algo mais forte e presente, pois a sua identificação se dá pela empresa e com alguém que está presente, sendo visível e atuante no dia-a-dia, ao passo que, em empresas que se caracterizam de maneira diferente (multinacionais, empresas públicas), os dirigentes são pessoas eleitas em assembleias ou por imposição de poderes públicos;
- b) o nome da família em muitos casos é muito respeitado, sendo de forte penetração em meios de comunicação, na política e comunicação, exercendo poder e influência no estado e região, servindo até de referência para obtenção de crédito;
- c) as EF passam a ser mais respeitadas quando as gerações se sucedem fazendo uma ótima administração;
- d) a união entre acionistas e dirigentes fortalece a presença e imagem da EF, fazendo com que até em situações de prejuízo os acionistas continuem dando suporte à empresa. A união entre eles também permite uma melhor comunicação entre a diretoria executiva das empresas e o conselho de administração;

- e) a tomada de decisão é mais rápida, pois na maioria das vezes se mostra menos burocrática, bastando um atravessar de rua ou um percorrer de alguns andares;
- f) atendimentos aos apelos daqueles que se aproximam da família que dirige a EF, ao mesmo tempo em que para ela devolvem fidelidade na forma de informações que possam interessar a família e a EF; protegendo-as dos interesses regionais e nacionais;
- g) por último, é visto como ponto forte nas EF a sucessão das diversas gerações familiares, pois isto é indício de união e sinal de manutenção dos valores do fundador, assim como das vocações e visões pessoais dos dirigentes que se sucedem.

Lank e Nebauer (1998 p. 13) acrescentam como ponto forte das EF a introdução de excelentes sistemas de gerenciamento de desenvolvimento para a família, o que freqüentemente também o estende aos empregados.

Já Lodi (1998a) reforça que, assim como nas autarquias, em empresas públicas e multinacionais as fraquezas na EF também existem; porém, não devem suplantam os pontos fortes, o que causaria sua morte O autor ainda destaca os pontos fracos entre as EF, com os quais Lank e Nebauer (1998, p. 16-17) concordam:

- a) jogos de interesse entre familiares e a conseqüente descapitalização da EF, bem como ineficiência de administradores não-familiares e excesso de personalização dos problemas administrativos;
- b) uso indevido dos recursos da EF por parte da família, por vezes afetando a saúde econômica e financeira das empresas;
- c) falta de estrutura de administração e finanças, de um sistema de planejamento financeiro, de apuração de custos, de procedimentos de contabilidade e orçamento, que fazem do resultado da empresa algo por conta da sorte e nunca como resultado de um planejamento efetivo e racional;

- d) resistência ao marketing moderno, fazendo com que as vendas sejam algo dependente das relações de confiança, calcada em uma estrutura antiga e deixando a mercê uma política de vendas estruturada em uma boa política de produtos e mercado;
- e) favoritismo dentro da estrutura da EF a parentes que nunca provaram sua competência.

Em relação aos pontos fracos de uma empresa familiar, os autores (LANK; NEBAUER, 1998, p. 16-17) acrescentam:

- a) investimento insuficiente em pesquisa e desenvolvimento;
- b) difícil acesso ao capital barato;
- c) inabilidade para atrair e reter competentes gerentes seniores, não pertencentes à família.

Sendo assim, de acordo com Lodi (1998b), para a EF existir e perdurar deve aceitar a existência de um código de relações entre seus membros, de forma que ela possa resistir aos caprichos da família e dos familiares que a dirigem. O código de relações proposto pelo autor e por Bornholdt (2005) foi chamado de governança corporativa nas EF, e serve de base à sua manutenção há muitas gerações, principalmente por meio de acordo discutido e compartilhado entre acionistas ou sócios.

Na prática, os acordos surgem ou são propostos quando os conflitos já surgiram, e quanto maior a distância daqueles que dele devem participar em relação ao fundador da EF, mais complexa e difícil é sua existência. O fundador de uma empresa escolhe as pessoas com quem irá trabalhar e os sócios com quem irá compartilhar o empreendimento. Já os familiares que irão compor as EF não são escolhidos, pois recebem a empresa como herança (BORNHOLDT, 2005, p. 39).

Na medida em que as empresas se perpetuam e as gerações se sucedem, é necessária a criação de um código de relações ou um acordo de acionistas,

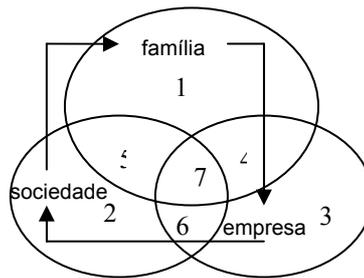
justificando a governança corporativa. Conforme as gerações avançam, pode haver uma probabilidade maior de afastamento dos herdeiros da intimidade com o fundador, o que muitas vezes não lhes permite entender e compartilhar as crenças e valores que deram origem à EF (BORNHOLDT, 2005). O autor ainda afirma que, sem respeito e sem o conhecimento das crenças e valores, o cerne da cultura organizacional, a EF não continua e não prospera.

Bornholdt (2005) diferencia as empresas familiares (EF) nos sentidos amplo e restrito. No primeiro, a EF conta com a participação acionária relevante (majoritária ou minoritária) de uma família ou um grupo de família. Nesse caso, a gestão é feita por executivos que, necessariamente, não têm relação de parentesco com os controladores. Por outro lado, no segundo, a administração é feita pela própria família ou grupo de famílias.

4.3 Considerações sobre a gestão

Durante os seus estágios iniciais e tendo em vista as relações pessoais empreendidas pelo seu fundador, a empresa familiar tende a descuidar da gestão. Além disso, pode ocorrer, com certa frequência, que suas finanças seja uma espécie de extensão das finanças pessoais de seu fundador. Com o crescimento da EF, o patrimônio acumulado mantém essa característica de ser considerado como pertencente à família e não à organização, situação essa que pode agravar-se com o decorrer dos anos.

Bornholdt (2005, p. 36) apresenta o modelo tridimensional família x sociedade x empresa, que é um o modelo bem difundido, conhecido como a “propriedade, família e gestão” (Figura 1). Esse modelo reforça o aspecto societário nas relações e deixa de lado a propriedade.



Fonte: adaptado de Neubaker e Lank (1998 p. 14).

FIGURA 1 - Uma corporação típica

Os círculos descrevem três sistemas independentes, mas que, inter-relacionados, criam setores de atuação específica para as pessoas pertencentes a eles: o primeiro círculo representa a família; o segundo, a empresa; e o terceiro e último, a sociedade. Independentemente de ser familiar ou não, uma pessoa ligada à empresa é identificada como pertencente a um dos sete setores visualizados na figura acima:

- a) membros da família que não são sócios e nem trabalham na EF;
- b) sócios que não pertencem à família e nem trabalham na EF;
- c) executivos não-familiares e nem sócios;
- d) familiares que trabalham na empresa e não são sócios;
- e) sócios familiares que não trabalham na empresa;
- f) executivos e sócios não-familiares;
- g) sócios familiares que trabalham na empresa.

O grau de complexidade e interação de cada pessoa está ligado ao número de vezes que ela se relaciona com o modelo; porém, os que têm papel único não são menos importante no modelo e, para todos, é importante agir de maneira sinérgica, para evitar o conflito.

4.4 Ciclo de vida da empresa familiar

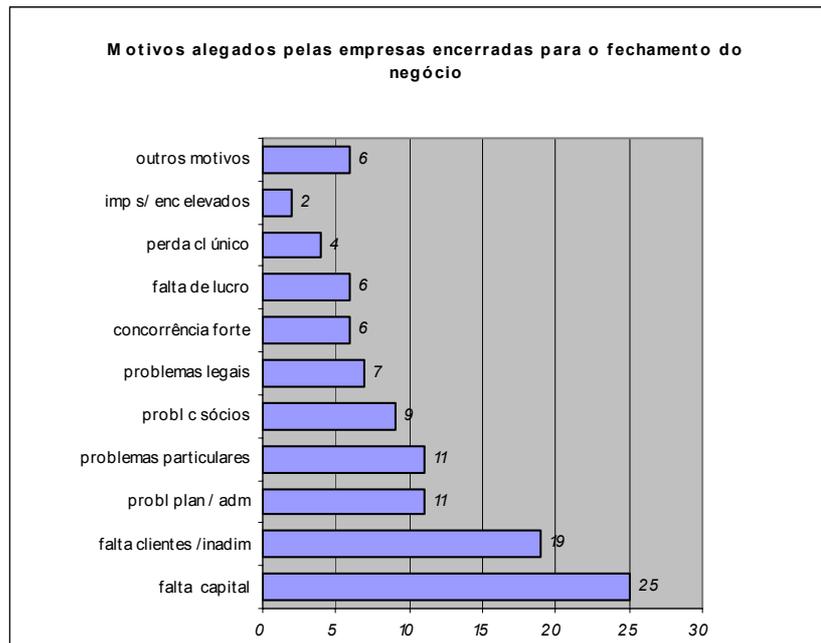
Todas as empresas passam por diferentes ciclos de vida, que independem da geração da família à frente da EF. Uma das situações mais críticas para uma EF é o surgimento de embates de divergências no campo pessoal:

Nesse caso, acontecem dois fenômenos: a) a energia gerencial é deslocada dos negócios para o conflito e b) a organização como um todo fica imobilizada, ora apoiando uns, ora outros. Por isso se desconhece quantas empresas de médio e grande porte desaparecem na primeira, na segunda ou terceira geração (BORNHOLDT, 2005, p. 40).

O mesmo autor, corroborado por Ricca (1998), destaca que devido ao curto espaço de tempo (50 anos), em que têm surgido as grandes empresas familiares, ainda é cedo para conceituar e correlacionar os ciclos de vida da empresa familiar com ciclo da vida das gerações.

Além disso, Bornholdt (2005) menciona que os fatores que determinam os ciclos das EFs estão dentro e fora das organizações, pois todo e qualquer empreendimento precisa de renovação, inovação e integração, visto que nenhuma empresa sobrevive a conflitos e disputas agressivas ou com a falta de respeito à sua cultura.

O trabalho de Bedê (2005), que envolveu uma amostragem de 2.650 empresas no estado de São Paulo, indica que os problemas de planejamento/administração, falta de capital, particulares, com sócios e outros motivos representam 62% do universo de problemas catalogados como motivos alegados pelas empresas encerradas para o fechamento do negócio. Isso pode ser visualizado a seguir, na Figura 2:



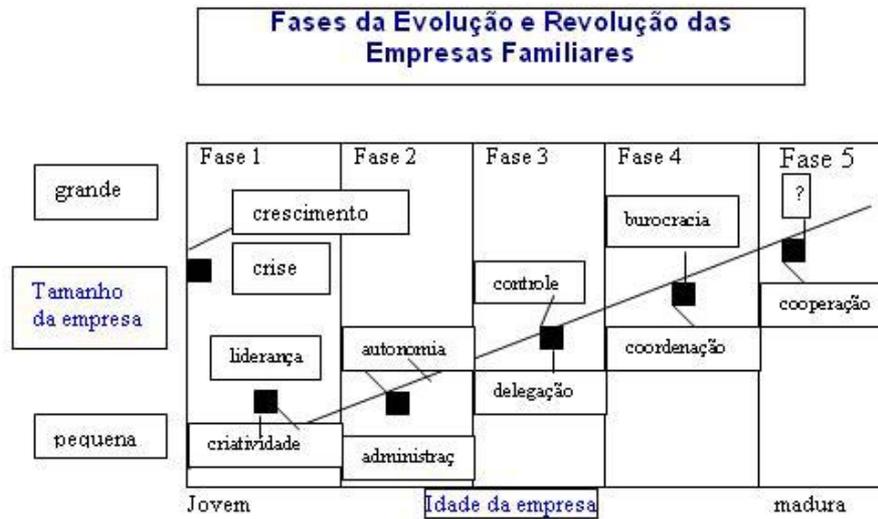
Fonte: Bedê (2005).

FIGURA 2 – Motivos para encerramento de empresas

Quanto mais rápida a expansão do mercado em que a EF estiver inserida, mais curtos serão esses estágios (evolução e revolução) (Figura 4.3). Quando a situação de mercado mostra-se difícil, isso é sinônimo de períodos de revolução mais longos. Já quando os lucros mostram-se fáceis, o período de revolução é adiado e a evolução pode ser demorada (RICCA, 1998).

Ricca (1998, p. 23) estuda os períodos de desenvolvimento, dividindo-os em cinco: Criatividade; Administração; Delegação; Coordenação; e Cooperação. O primeiro quase não apresenta problemas ou perturbações e o último, ao contrário do primeiro, é decisivo e intenso.

Paralelos às evoluções, ocorrem conflitos em relação aos métodos administrativos, os quais Ricca (1998) chama de revolução, representada por cinco estágios: crise administrativa, de autonomia, de controle, da burocracia e psicológica, que serão detalhados mais adiante.



Fonte: Ricca (1998, p. 26).

FIGURA 3 – O desenvolvimento gradual da empresa.

Da mesma maneira que Bornholdt (2005), Ricca (1998 p. 24) enfatiza o tempo de existência da empresa e suas implicações, que acabam exercendo boa influência na questão de como a percebem. Isto é, quanto mais tempo de existência ela tiver, melhor tende ser a empresa. Porém, Ricca (1998) destaca que a tradição, pode tanto ser uma questão positiva para o valor da empresa ou algo que complique seu crescimento e evolução. Bornholdt (2005) e Ricca (1998) também concordam quanto à importância que o tamanho da empresa tem na administração de aspectos internos, como hierarquia, comunicação e novas funções.

4.4.1 Ciclo de vida x gerações

Na visão de Bornholdt (2005), cada ciclo de vida da EF tem características próprias, pois, a cada ciclo, uma nova geração de sucessores e familiares assume o comando da empresa, enfrentando situações diferentes, possuindo propósitos diferentes em momentos diferentes.

O mesmo autor, ao explicar as fases, assegura que os ciclos da vida correlacionados às gerações mantêm uma identidade única com cada uma delas: fundador; gerações subseqüentes, conforme mostrado a seguir:

- Primeira fase: surgem as crenças e valores, implantados pelos fundadores e empreendedores, com pouca ou nenhuma interferência dos sistemas familiar ou societário. Para Martins (1999, p. 56) esta fase é marcada por muito trabalho.
- Segunda fase: os herdeiros assumem o controle da empresa, muitas vezes em meio a desavenças. Todos os esforços são feitos para que a família continue à frente da empresa. Surgem acordos de acionistas ou sócios buscando preservar os interesses da EF (BORNHOLDT, 2005).
- Terceira fase: Bornholdt (2005) define esta fase como a de um consórcio de primos, em que a presença dos sistemas familiar, societário e empresarial é muito forte. O grupo de pessoas e mesmo famílias que se inter-relacionam é muito maior, havendo diferentes interesses por parte de cada um. Como a cada fase ou geração fica mais distante a figura do fundador e os valores e missão por ele um dia definido, o autor julga que este é o momento de rever tais itens, com o intuito de resgatar e redefinir a visão e missão das famílias e da empresa; é o momento também de rever o pacto e o acordo societário.

Por sua vez, Ricca (1998, p. 23) chama os ciclos de vida da EF, já mencionados anteriormente, de estágios de desenvolvimento, e os tem como períodos de aprendizado. Isso porque, ao passar por um estágio, quem o faz estará preparado para enfrentar o novo período que se apresenta, conforme a seguir:

– Estágio 1 – Criatividade: o poder de resposta em todas as frentes é rápido, pois a comunicação acontece direto com quem decide: seja na criação de um novo produto, no lidar com os colaboradores; a busca da fidelização dos clientes faz os

administradores agirem de acordo com as solicitações deles.

– Estágio 2 – Administração: o crescimento e agilidade da 1ª fase começam a dar origem a uma organização que busca manter a EF controlada, com a criação de organogramas, contratação ou investimento em especialistas. A área administrativa é priorizada e acompanhada da contabilidade e orçamentos.

– Estágio 3 – Delegação: na fase anterior, o poder estava concentrado na administração. Nesta fase, ele é partilhado e distribuído para as demais diretorias; porém, a diretoria administrativa passa a se comunicar com as demais.

– Estágio 4 – Coordenação: neste estágio, as pessoas trabalham de forma mais integrada, o planejamento passa a ser formal, a administração assume o controle dos investimentos e a informação passa a integrar a lista de produtos das empresas.

– Estágio 5 – Cooperação: as participações das pessoas em todos os níveis são altamente estimuladas e valorizadas, tanto no conselho quanto na operação, as soluções são discutidas e decididas em grupos e é estimulada a busca do conhecimento do novo.

4.4.2 Ciclo de vida x estágio evolutivo das empresas

Para Bornholdt (2005), são três os estágios relacionados ao ciclo de vida das empresas familiares. Eles guardam a mesma característica do ciclo de vida relacionado às gerações. São eles:

– Primeira fase: em que se destacam o empreendedorismo, a criatividade e a ousadia com o rápido crescimento. Esta fase está explicitamente relacionada ao fundador.

– Segunda fase: expansão, em que se destacam os processos de delegação, profissionalização, início de formalizações e controles. Surgem os focos e as crises propriamente ditas, pois se inicia a busca de novas lideranças que almejam seu espaço e autonomia e a preparação para as gerações futuras;

– Terceira fase: nesta fase, as empresas já não são mais geridas pelos seus fundadores. Os herdeiros e as gerações que o sucederam estão à frente dos negócios. A EF madura discute e administra as diferenças; para se manter viva e fiel às suas origens, lembra e enfatiza a sua visão, missão e seus valores, com foco nos negócios; planejamento estratégico, preocupação com o retorno dos investimentos e as relações entre os sistemas societário (acionistas/sócios) e familiar (herdeiros, cônjuges).

Como mencionado anteriormente, os estágios da revolução apresentados por Ricca (1998) são apresentados como estágios de crises por que passam a EF. A empresa, que não percebe estar em crise (ou não reage a ela), pode sucumbir por não conseguir superá-la. Abaixo, uma explicação de cada um desses estágios:

– Estágio 1 – Crise administrativa: a realidade mostra a necessidade de buscar a eficiência no processo produtivo; a empresa é cobrada no prazo na qualidade (realidade de quem cresce e torna-se conhecido do mercado) e precisa se adaptar às práticas formais com seus empregados, clientes e fornecedores.

Não basta apenas pagar e receber; é necessário o efetivo controle das finanças, da contabilidade e dos planos de investimentos.

– Estágio 2 – Crise de autonomia: o crescimento da EF sugere outro estilo de administração, o poder centralizador mostra-se inadequado para a empresa que consegue crescer, os colaboradores presos ao estilo antiquado da liderança não se desenvolvem, a empresa precisa ser remodelada e o poder redistribuído, administrar todos os níveis do negócio.

– Estágio 3 – Crise de controle: o crescimento, o aumento da complexidade da atividade, a falta de orçamento e know-how torna a direção administrativa mais ausente e com menos controle, o que faz com que os colaboradores tornem-se mais autônomos.

– Estágio 4 – Crise da burocracia: as crises de controle do estágio 3 criam insegurança entre a alta administração e os níveis intermediários, as soluções sistêmicas e de gestão excedem as necessidades da EF, a falta de entendimento e as falhas cada vez mais constantes deixam claro a necessidade de métodos para

poder voltar a manter a ordem na estrutura empresarial.

– Estágio 5 – (?) Crise Psicológica: tudo que acontece na EF é sinônimo de crise, motivado pelo estado psicológico de saturação, em função da intensidade dos relacionamentos pessoais.

A fase pela qual passa a família à frente da EF muitas vezes reflete no ciclo de vida da organização. A empresa somente consegue passar ao largo do que ocorre na família quando essa já apresenta um grau de maturidade desenvolvida. Bornholdt (2005, p. 41) afirma que o processo de governança corporativa deve começar quando elas ainda são jovens, ocasião em que os conflitos são potencialmente menores, pois a criação de normas e regras de convivência, interação e limites entre família, sociedade e empresa neste estágio permitirão uma melhor gestão do negócio.

4.5 Processo sucessório

Conforme mencionado, o patrimônio de empresas familiares pode, durante algumas fases de sua evolução, ser considerado como pertencente à família (ou ao seu fundador) e não à organização propriamente dita. Além disso, a família, ao misturar finanças empresariais com as finanças familiares, faz com que essa “sensação de posse” seja ampliada. Isso pode não apenas comprometer a saúde financeira dos negócios, mas também prejudicar o processo sucessório.

Dez especialistas na área de sucessão empresarial, ouvidos pela revista Exame (2006) no Brasil e exterior mostram os cinco principais indícios de que é chegado o momento do dono passar o comando da empresa:

– Falta de familiaridade por parte do empresário, com habilidades as quais a empresa necessita para crescer;

– A empresa não acompanha o ritmo e o nível das inovações que o mercado impõe;

- Perda de profissionais imprescindíveis para o negócio por falta de concordância com as decisões estratégicas e falta de perspectiva de crescimento;
- Desmotivação e cansaço para comandar e
- Rotineiramente criar pretextos como, concluir novos projetos para adiar a sua saída.

A continuidade da EF estará comprometida se o processo sucessório não se realizar a contento. Oliveira (1999), embora não indique ou esclareça qual é o melhor, informa dois processos de sucessão possíveis:

- A sucessão familiar; e
- A sucessão profissional.

O primeiro tem maior ênfase nas EF e o segundo na ascensão das referidas empresas. Estes processos serão abordados a seguir.

Oliveira (1999, p. 24-25) aconselha que, no momento da sucessão, não deve haver imposição por parte da família ou de quem estiver no comando da EF, para que o herdeiro assuma a direção da empresa quando tal pessoa não se mostra adequada como uma boa opção; nesse momento, o executivo que está procurando o seu sucessor deve ir direto para a seleção e recrutamento de um profissional de mercado. O autor ainda apresenta alguns aspectos a serem considerados:

- A realidade da família, quanto a seus valores, crenças, atitudes e comportamentos pessoais;
- Se os níveis de riqueza e poder são colocados acima das interações pessoais e familiares;
- Se existe dicotomia entre família e empresa;
- Como está a expectativa de vida dos membros mais influentes da família; e
- A atuação do patriarca e, principalmente, da matriarca da família.

Ainda segundo Oliveira (1999), os herdeiros, ao longo do tempo, são classificados de quatro formas diferentes:

- a) quanto ao envolvimento de pouca ou muita dedicação à gestão da EF; essa avaliação pode ser muito subjetiva e estar exclusivamente ligada à avaliação que o executivo principal ou proprietário vai fazer dos herdeiros;
- b) quanto à apresentar resultado para a EF; essa é a avaliação que deve mostrar a real contribuição do herdeiro para a empresa. Por meio dela, também será possível concluir com quais áreas o herdeiro tem afinidade e poderá dar o melhor de si, diferentemente do item “a”, em que o principal executivo, de maneira pessoal, faz a avaliação do herdeiro. O herdeiro posicionado neste item pode apresentar a quem estiver interessado o resultado por ele alcançado;
- c) quanto ao que ordena a lei: o código civil brasileiro define a ordem de preferência dos herdeiros quanto ao espólio do proprietário da EF, como segue:
 - descendentes: filhos, netos e bisnetos,
 - ascendentes: pais, avós, e bisavós,
 - colaterais: irmãos e primos,
 - governo: município, distrito federal e união,
- d) quanto aos agregados (cônjuges dos herdeiros): dependendo do regime de casamento, essas pessoas também podem tornar-se herdeiros.

Em caso de falecimento do fundador, a sucessão por meio de herança pode ser de fundamental importância para decidir o destino do empreendimento, merecendo especial análise conforme o caso.

Oliveira (1999, p. 26) convida os empresários que estão pensando em executar ou estão executando a transição do poder nas suas empresas a refletir, e destaca o fato de que muitas sucessões são casos únicos e sem precedentes, as quais proporcionam os mais variados resultados.

Essa idéia é também partilhada por Bornholdt (2005, p. 57), que, em meio aos resultados por ele encontrados, sugere um roteiro com regras básicas para a condução de um processo sucessório:

- a) deve-se deixar claro em um processo sucessório quem manda e decide;
- b) dar o devido valor ao processo e encará-lo com bastante serenidade. Um processo sucessório em média leva 30 anos para acontecer;
- c) um processo sucessório vai decidir por uma nova liderança e que com certeza fará por onde imprimir sua maneira de ser e agir, porém aquilo que foi a marca registrada do sucedido deve ser preservada e usada como meio de alavancar a gestão do sucessor;
- d) o sucessor para atuar deve ser legitimado pelos outros níveis de comando e leais servidores;
- e) as modificações que o sucessor irá implantar causarão transformações e com elas virão as oposições e resistências que deverão ser administradas.

A literatura e a reflexão reportam as decisões e os instrumentos administrativos que criam um roteiro para a solução que se busca e que culmina em:

- a) *profissionalização*: situação em que o dirigente profissional assume a direção da EF, reportando-se ao um conselho composto por membros da EF ou;
- b) *administração familiar*: gestão da EF feita pelos membros da própria família, em que o mais importante passa a ser a interação do membro escolhido para fazer a gestão com os demais membros da família.

4.5.1 Vantagens da sucessão familiar

Do resultado de uma pesquisa realizada nos Estados Unidos em 1986, que investigou a sucessão empresarial na visão de proprietários de empresas (COHN, 1991, p. 15) reporta que, com a sucessão familiar, os filhos têm mais oportunidades de serem bem sucedidos e tradições e heranças podem ser mantidas. Abaixo, uma síntese das respostas analisadas pelo autor:

- 34% Oportunidade para os filhos;
- 21% Perpetuar a herança;
- 15% Manter a família unida;
- 10% Gerar vantagens financeiras e riqueza;
- 8% Garantir na própria aposentadoria e projeto pessoal após os 65 anos;
- 6% Proteger empregados leais;
- 5% Dar segurança financeira à família;
- 1% Beneficiar a sociedade.

Pelo que foi verificado em Oliveira (1999) e Cohn (1991), é possível sintetizar as seguintes idéias sobre as vantagens da sucessão familiar:

- a) *a família continua no comando*: porém, para que isso ocorra, é necessário que o executivo herdeiro demonstre competência. Quando a decisão do executivo é por um herdeiro que não se mostra ainda adequado, uma das alternativas, segundo Oliveira (1999), é a criação de uma empresa “*holding*”, de onde o executivo herdeiro exerce o comando, porém sem muita interferência no dia-a-dia (o que vai de encontro ao 2º item da referida pesquisa, que indica que 21% dos proprietários vêem na sucessão familiar uma forma de perpetuar a herança);
- b) *decisões ágeis e flexíveis na implantação de ações*: quando o profissional, ao assumir a direção, apresentar criatividade, ambição e

empreendedorismo (e sua atuação for facilitada pela aproximação do patriarca da família), pode correlacionar-se com a resposta nº 4 de Cohn (1991), gerar vantagens financeiras e riquezas, que representa 10% da opinião dos respondentes;

c) *ter no sucessor uma pessoa com interesse societário para alavancar os resultados da empresa*: esse grau de interesse do executivo na EF é o que deve levá-lo a ser razoável ou um estrategista e empreendedor. Essa possibilidade está de acordo com a resposta nº 1 - 34% oportunidades para os filhos, 7 – 5% dar segurança financeira à família e 2 e 4, já comentadas (COHN, 1991);

d) *ter possibilidade de treinamento mais duradouro*: pode ser uma boa alternativa, uma vez que o executivo herdeiro pode ser treinado desde a sua juventude. Assim, chega à maturidade, já conhece a filosofia daqueles que o escolheram. A possibilidade de ser moldado ao longo do tempo vai de encontro à resposta nº 3 da pesquisa de Cohn (1991): 15% dos entrevistados pretendem manter a família unida; 8% vêm na sucessão familiar uma forma de garantir a própria aposentadoria e a realização de projetos pessoais após os 65 anos; podendo também estar relacionadas às respostas 1, 2, e 7 já citadas.

Por outro lado, quando a realidade da EF solicitar mudanças, é importante encontrar no executivo herdeiro a capacidade de efetivamente realizá-las, pois as aproximações com os hábitos arraigados podem fazer perpetuar a situação atual;

e) *aprender conhecendo todos os setores da empresa ou aprender trabalhando em outras empresas*: quando o herdeiro começa cedo a trabalhar na empresa, normalmente há tempo de que ele aprenda estagiando nos diversos setores internos e analise tanto ele como a empresa se estão fazendo a melhor escolha; outra maneira de aprender a gerir o negócio seria aprender em empresas que não a da família onde também questões de hierarquia e responsabilidade por resultados, seriam mais bem compreendidas . As duas sugestões estariam de acordo com as

respostas 6 e 8 da pesquisa (COHN, 1991): 6%, proteger empregados leais e 1%, beneficiar a sociedade;

- f) *guardar um conhecimento e uma relação mais profunda com o executivo sucessor*: o fato de o executivo CATALISADOR estar recrutando o seu sucessor dentro da família torna essa seleção mais fácil, posto que a pessoa a ser sucedida deve ter conhecimentos profundos do filho, neto e sobrinho. Ao mesmo tempo, essa é a uma ação que requer cuidados, para que a decisão não seja tomada por impulso e resulte em uma escolha desastrosa para o executivo e para a empresa (situação essa que coincide com as respostas 1, 2, 3, 4, 5 e 7 da pesquisa) (COHN, 1991);
- g) *otimizar o sistema de remuneração*: a realidade atual do mercado de trabalho indica uma tendência de os executivos serem remunerados por resultados. Em princípio, isto é mais fácil e ágil de ser implantado com a presença de ALGUÉM da família e não um profissional de mercado – o que vai de encontro com as constatações da pesquisa de Cohn (1991) (respostas 4 e 7);
- h) *ter no início do processo maior poder de comando sobre o executivo sucessor*: esse domínio, de forma natural, vai se perdendo ao longo do tempo; porém, de início, deve ser algo que ajude a controlar e avaliar o desempenho daquele que esta assumindo. Essa possibilidade está mais fortemente relacionada às respostas 8 e 6 (COHN, 1991), podendo também estar relacionada às demais, com menos intensidade;
- i) *“espírito de família”*: Oliveira (1999, p. 29) cita Lansberg et al. (1996, p. 41) sobre o fato de as empresas não familiares evocarem o princípio de tornarem-se uma família, com vistas a obterem resultados satisfatórios. Essa questão está intimamente ligada às respostas 3, 2, 4 e 7 da pesquisa de Cohn (1991).

4.5.2 Desvantagens da sucessão familiar

Algumas questões, ao serem tratadas em um processo de sucessão familiar, requerem maior nível de atenção por parte da família. Cohn (1991) enfatiza que as questões emocionais e psicológicas, quando tratadas com prioridade, ajudam e têm grandes impactos na forma como a sucessão será estruturada.

De acordo com o autor, os aspectos técnicos, legais ou tributários são mais bem resolvidos em uma sucessão, após esgotar a discussão sobre os temas a seguir:

- a) *falta de metas ou objetivos claros*: o sucessor precisa ter clareza do que lhe espera, o que obviamente inclui as expectativas da família sobre sua atuação;
- b) *conflitos entre os sistemas empresarial e familiar*: devem ser enfrentados de forma a facilitar a transição, do fundador para o sucessor, lembrando que um problema não solucionado deve merecer especial atenção, para que não aumente;
- c) *falta de um canal de comunicação*: o sucessor e o sucedido devem manter um canal de comunicação permanente e efetivo, procurando fazer a transição de maneira mais transparente;
- d) *receio de abrir mão do controle*: esse trauma emocional por parte do proprietário deve ser compreendido pelos demais membros da família. Tal situação pode ser agravada quando o sucedido não tem alternativa quanto à efetivação do processo sucessório;
- e) *dependência financeira da empresa*: quando o sucedido depende financeiramente da empresa, essa situação deverá requerer especial atenção por parte do sucessor. Por vezes, a transmissão do comando implica redução de benefícios, queda dos rendimentos e perda de *status* para o sucedido, dificultando o processo sucessório;
- f) *não notar o impacto que têm empregados chave*: é algo que pode ser bastante prejudicial à transferência de poder, pois eles podem ser cruciais

para que esse processo seja bem sucedido. É necessário que o sucessor seja respeitado pelos funcionários em geral e tenha, na prática, sua atuação legitimada pelos empregados chave, os quais podem ser colaboradores antigos ou pessoas que ocupam diretorias específicas.

Por sua vez, Oliveira (1999) enfatiza os seguintes problemas da sucessão familiar, muitos dos quais podem ser foco de outros:

a) *disputa de poder por membros da família*: ocorre quando mais de um herdeiro apresenta-se para concorrer à sucessão. Para amenizar essa situação, o ideal é fazer o futuro sucessor trabalhar muito tempo e conhecer profundamente os diversos níveis hierárquicos. Isso pode não resolver o problema da disputa familiar se dois ou mais membros da família estiverem trabalhando na empresa quando o processo sucessório for iniciado, especialmente se todos demonstrarem aptidão.

Por outro lado, para o referido autor, uma das práticas que leva aos péssimos resultados é à entrada do executivo herdeiro nos níveis superiores da organização.

Uma outra forma de avaliar se o herdeiro tem aptidão para assumir a empresa familiar e se tem qualidades para conquistar seu espaço profissional é verificar seu desempenho em um trabalho fora da empresa;

b) *ter dificuldade de demitir o executivo sucessor*: esse problema pode mostrar-se mais crítico que a contratação do sucessor; contudo, pode ser amenizado já no próprio processo de seleção e contratação, pelos métodos de avaliação e recrutamento do candidato (herdeiro). Ademais, podem ser estabelecidas regras (quanto às metas a serem alcançadas) quando da contratação do herdeiro executivo. Caso não sejam correspondidas, podem levar à sua demissão;

c) *ter dificuldade de exercer diferentes papéis*: o executivo herdeiro e quem o contratou devem saber distinguir e separar a vida pessoal do

trabalho, o que pode ser particularmente difícil no caso de uma empresa familiar.

4.5.3 Sucessão profissional

Quando a solução para um sucessor não está dentro da empresa, Bernhoeft (1987, p. 155) sugere a contratação de um executivo de mercado para assumir a posição entre o conselho de administração e seus colaboradores na empresa familiar. É necessário considerar que a sucessão profissional deverá contar com a aprovação dos envolvidos para que tenha chances efetivas de sucesso.

São previstos dois casos em que a sucessão profissional ocorre: o primeiro, potencialmente mais crítico, é quando a empresa familiar passa a ser administrada por executivos profissionais; o segundo caso, tecnicamente mais tranquilo, verifica-se quando a administração já está profissionalizada e ocorre a substituição de executivos.

Na opinião do referido autor o grande ganho na escolha dessa solução é a “injeção de sangue novo” na empresa, o que muito provavelmente culminará com a consolidação de um processo de expansão quando o contratado for alguém com desenvoltura.

Segundo Oliveira (1999), a sucessão profissional apresenta as seguintes vantagens:

- a) *poder seleccionar e recrutar um executivo com o perfil desejado*: para a EF, é mais fácil avaliar os requisitos que o executivo profissional a ser contratado deve ter e buscá-lo no mercado, em vez de investir em alguém da família que não demonstra ter aptidões necessárias para o cargo. Para facilitar essa busca, existem diversos serviços e consultorias especializadas (*head-hunters*).

O referido autor ressalta que o perfil *workaholic* no executivo que se busca contratar é bem-vindo somente em momentos pontuais. Alguém 100% *workaholic* denota mau planejamento do seu próprio tempo;

- b) *resultado mais rápido e efetivo para a EF*: é comum o executivo de mercado ter tido experiências em várias outras empresas, o que pode servir de estímulo à criatividade e aprendizado para os demais integrantes de uma empresa familiar;
- c) *contato com novos estilos e filosofias de administração*: é algo que pode, muitas vezes de maneira rápida, alavancar os resultados da empresa, estimulando os demais executivos de forma pró-ativa e interativa;
- d) *ter mais flexibilidade para mudar de executivo*: uma vez que o executivo profissional não é membro da família, sua substituição poderá ser mais rápida e menos traumática para a empresa. Isso porque a questão emocional não tem a mesma intensidade que teria com um executivo herdeiro, o que facilita sua substituição. Além disso, a EF pode vislumbrar uma nova fase em que o executivo profissional não se enquadre, o que a faz desenhar o novo perfil e buscar um novo profissional.

Para Lodi (1998a), quando da busca de um executivo no mercado, tanto a empresa quanto o profissional poderão adotar algumas recomendações, amenizando os problemas que podem, eventualmente, transformar-se em desvantagens. Recomenda-se que a empresa:

- a) defina com clareza o objetivo ao contratar um profissional;
- b) especifique o que espera do cargo antes de procurar a pessoa;
- c) defina o perfil pessoal a ocupar o cargo;
- d) estabeleça com clareza condições e apoios que lhe serão oferecidos;
- e) defina claramente quem será o seu único e verdadeiro superior.

Adicionalmente, Lodi (1998a) recomenda que o profissional prospectado que esteja atento às seguintes recomendações:

- a) saber exatamente para que cargo será contratado;
- b) ter claramente definido qual o seu superior imediato;
- c) saber o que a empresa espera dele;
- d) verificar a estrutura para a tomada de decisões;
- e) planejar para alcançar os resultados esperados;
- f) que tenha condições de lidar com as contradições que envolvem a família, colegas e subordinados;
- g) que perceba claramente o sistema político da empresa;
- h) que exponha com clareza suas metas e obtenha aprovação para execução do seu trabalho.

Complementando, Oliveira (1999) afirma que o executivo catalisador, responsável pela indicação do futuro administrador, deve estar precavido para:

- a) interagir com estilos administrativos diferentes e superar resistências da família. O que inicialmente foi exposto como vantagem na contratação de um administrador profissional pode constituir-se no oposto, devido ao estilo da EF. Esse pode ser um dos principais problemas para a contratação do executivo profissional. Para isso, o autor sugere a intensa participação do executivo catalisador no processo de contratação do futuro administrador;
- b) uma maior possibilidade de perder o executivo contratado. A perda de um executivo importante sempre será sentida; porém, pode ser amenizada quando se têm alguém à sua sombra, quando não se tem uma forte concentração das atividades sobre essa pessoa e mesmo por meio de estímulos como remuneração, incentivos, participação nos resultados, *status* e responsabilidades.

4.5.4 Planejamento do processo sucessório

O simples fato de planejar tem apresentado resultados mais interessantes e satisfatórios, permitindo uma maior interação dos envolvidos. Quando o processo começa a acontecer, sempre é possível recorrer ao que se planejou, tanto para o processo sucessório familiar quanto para o profissional. Assim, Oliveira (1999, p. 32) sugere 5 fases para o planejamento sucessório:

- 1ª. FASE – CATALOGAR OS RESULTADOS A SEREM ALCANÇADOS: é de vital importância que seja feito um planejamento estratégico e que dele sejam extraídas metas individuais que correspondam às responsabilidades do executivo a ser contratado.

Uma vez catalogados os resultados esperados do executivo, esses objetivos devem permear as necessidades de conhecimento que irão fazer parte dos requisitos do profissional a ser contratado.

- 2ª. FASE - ESTABELEECER O PERFIL DO PROFISSIONAL A SER CONTRATADO: com base nos objetivos traçados e nos caminhos percorridos, as dificuldades ou pontos fracos a vencer darão a tônica dos conhecimentos a serem buscados no executivo que será contratado.

Para tanto, o referido autor (1999) recomenda que o executivo à frente da empresa trace para o seu sucessor um perfil tal qual a necessidade da empresa, não deixando prevalecer o seu perfil atual, que pode não estar condizente com os desafios que a empresa irá enfrentar.

O executivo a ser contratado deve reunir forças e aptidões nas mais diferentes áreas, de forma a impulsionar o crescimento da EF. Recomenda-se que ele seja criativo e inovador; conheça novas tecnologias e processos e que seja capaz de fazer a empresa gerar valor. Ademais, é importante tenha obsessão pela qualidade; adquirido ao longo do tempo cultura organizacional baseada em melhoria contínua e aprendizado e tenha habilidade para trabalhar com equipes multidisciplinares.

Algumas questões que o sucessor deverá tratar de forma prioritária são: controle de custos; seletividade e nicho de mercado; diferenciação nos produtos e serviços oferecidos e melhoria geral e constante do nível de flexibilidade da empresa.

- 3ª. FASE – AMPLO DEBATE E QUESTIONAMENTO DOS RESULTADOS ESPERADOS E DO PERFIL DO PROFISSIONAL A SER CONTRATADO: essa fase é o fechamento do processo de sucessão; se bem trabalhada, é o caminho para a sucessão alcançar êxito. Assim, a empresa também sai vencedora.
- 4ª. FASE - CONTRATAÇÃO DE UM EXECUTIVO: seguidas as fases anteriores, cabe, neste momento, aos principais envolvidos (sucessor e sucedido) que negociem de forma intensa, franca e honesta, até que se concretize a contratação.
- 5ª. FASE – IMPLEMENTAR E AVALIAR A SUCESSÃO: o executivo catalisador deve, norteado pelo planejamento que o levou à contratação do sucessor familiar ou profissional, proceder de tempos em tempos a uma avaliação profunda do processo, inclusive para apresentar os resultados esperados frente aos alcançados.

4.5.5 A passagem do comando

As sugestões de Lank e Neubauer (1998, p. 133-166) para o sucesso do planejamento sucessório vão de encontro com o que diz Oliveira (1999), que menciona três instantes que melhor refletem a passagem do comando nas empresas: a fase anterior à passagem do comando; o momento da passagem e depois da passagem do comando, os quais serão explanados adiante.

4.5.1.1 Sugestões para a fase anterior à passagem do comando

Oliveira (1999) aponta 12 fases, abaixo relacionadas e explicadas, que contemplam planos, reflexões, debate, estratégias, objetivos, critérios, sucessão e herança:

- a) *planejar o processo sucessório*: o processo deverá ser feito de maneira estruturada, como um planejamento estratégico, para que seja possível recorrer às suas peças e retomar o caminho quando necessário ou aprovar o que está sendo feito perante o que foi planejado. O aprimoramento do modelo de gestão da EF pode facilitar o processo de sucessão, que deve ganhar corpo nos discussões que se travam na empresa e deixar de ser um assunto tratado no planejamento anual para ser tema de reuniões mensais e encontros do dia-a-dia. É importante lembrar que o planejamento pode nascer de forma subjetiva, mas rapidamente deve tomar forma, ganhar dados e ser mensurado;
- b) *iniciar o processo sucessório o mais cedo possível*: quanto mais tarde começar, maior a chance de prejuízos aos resultados e à participação de mercado da EF. O planejamento sucessório é uma ferramenta que contribui para a motivação e busca de resultados;
- c) *estimular um amplo debate sobre o assunto*: sob o comando de um consultor, advogado ou executivo experiente, deve ser promovido um debate sadio, para consolidar os temas e maneiras de abordá-los no planejamento;
- d) *ter visão de curto, médio e longo prazos*: o executivo catalisador do processo deve ter uma visão aguçada para escolher um profissional que saiba dosar os aspectos do que se espera para curto, médio e longo prazo;
- e) *ter alternativas para o sucessor*: a competição saudável é bem vinda, e o executivo catalisador não é infalível, pois pode errar em sua escolha;
- f) *estabelecer os objetivos da sucessão*: para evitar problemas futuros e que deteriorem a relação com o escolhido durante o processo de contratação, deve-se buscar clareza de ambas as partes e ficar claro quais são os resultados esperados do executivo contratado;
- g) *estabelecer as estratégias do processo sucessório*: estabelecer o caminho a ser percorrido para alcance dos objetivos delineados, inclusive com estratégias alternativas;

- h) *estabelecer as políticas do processo sucessório*: um conjunto de políticas fornece parâmetros que podem alicerçar o território em que o executivo familiar ou profissional irá trabalhar;
- i) *consolidar o processo sucessório em um projeto*: esse projeto deverá ficar sob a responsabilidade do executivo catalisador, e o projeto deve ter data de início e término e o resultado final estabelecido, com recursos alocados e administrados;
- j) *debater o estilo de administração*: definir o estilo esperado e que vá de encontro às necessidades de EF, respeitando suas características;
- l) *estabelecer critérios e parâmetros de avaliação*: o objetivo dos critérios é dar sustentação ao planejamento. Uma vez empossado, o contratado deve ser totalmente participativo e operante, no sentido de dar continuidade ao que foi planejado;
- m) *planejar a distribuição da herança*: isso deve incluir a distribuição das cotas e ações da EF. O ideal é que o faça em vida e mantenha o sucedido, enquanto for de seu interesse e de acordo com o planejado, no posto de conselheiro ou dirigente, podendo inclusive participar dos resultados.

Oliveira (1999) lembra que são quatro os instrumentos administrativos para auxiliar nesse processo:

- a) *planejamento sucessório*: tem como objetivo não colocar em risco o futuro da EF, passando ainda em vida seu controle para um sucessor escolhido e/ou a família;
- b) *holding*: tem a finalidade de distribuir os dividendos necessários aos herdeiros, mas não resolve os conflitos;
- c) *testamento*: impõe a vontade do proprietário quanto à forma como a herança será distribuída, prevalecendo sobre a lei;
- d) *doação*: assegura aos herdeiros o controle acionário. Porém, pode vir a privilegiar um deles, o que também aumenta as chances de conflito

familiar. Nesse tipo de planejamento, é necessária a preparação do sucessor de forma a minimizar os conflitos e manter a empresa.

4.5.1.2 Sugestões para o momento da passagem do comando

Oliveira (1999) sugere onze fases, abaixo relacionadas e explicadas, que tratam do processo sucessório, discutem as personalidades dos executivos envolvidos no processo, sua cultura organizacional e seu papel na organização:

- a) *participativo do processo decisório*: a participação atuante do executivo catalisador no processo sucessório é o que garante a melhor escolha do sucessor;
- b) *o executivo catalisador deve manter o processo vivo*: para manter a qualidade, é necessário que tanto o atuante quanto o sucessor compartilhem das negociações e as sustentem;
- c) *o executivo catalisador deve ser crítico e observador*: a crítica e a autocrítica devem fazer parte do executivo catalisador, sendo a primeira fundamental para o processo sucessório;
- d) *ser negociador*: é importante considerar todas as abordagens na negociação do cargo/função considerado;
- e) *ter clareza e objetividade no diálogo*: é fundamental que o executivo catalisador tenha clareza e objetividade no discurso com os envolvidos no processo de sucessão;
- f) *levar em conta a cultura organizacional*: cabe ao executivo catalisador informar ao seu sucessor sobre a dinâmica cristalizada na empresa;
- g) *verificar as interações com outras áreas e unidades organizacionais*: cabe ao sucessor a interação e a consolidação com todo o setor organizacional;
- h) *ter avaliação em tempo real*: para decisões de qualidade, é necessário que o executivo catalisador as tome no momento exato em que surge o problema;

- i) *não esperar grandes resultados no curto prazo*: no curto prazo, o executivo sucessor pode mostrar sua capacidade de executar sua função; entretanto, os resultados desse trabalho podem vir somente a médio e longo prazo.
- j) *administrar conflitos*: o conflito entre familiares participantes da sociedade sempre existe, mas não pode tornar-se algo pessoal. Em tais situações, é necessária uma pessoa sem vínculo para ser mediadora e amenizar o conflito. A má administração do processo sucessório tem como conseqüência:
- familiares qualificados não utilizados;
 - cargos de liderança destinados à pessoas sem qualificação;
 - proprietário que não tem visão do que está ao seu alcance;
 - proprietário que não abre mão do controle;
 - família com perda financeira por falta de planejamento.

Em um processo sucessório, podem ocorrer três conflitos (OLIVEIRA, 1999), que agitam o pensamento lógico do proprietário que está passando o comando:

- a dúvida de como passar o comando;
 - a dúvida da escolha do sucessor;
 - a disputa entre os sucessores;
- l) *saber distinguir diferentes papéis*: é de total relevância que o executivo consiga separar os vários papéis (pai, avô, tio) que ocupa em uma empresa familiar e trate seus funcionários de forma adequada, para que seu sucessor não perca a credibilidade profissional.

4.5.1.3 Sugestões para depois da passagem do comando

Oliveira (1999) sugere, após a passagem do comando, um acompanhamento dos resultados e também a delegação do poder para que o escolhido possa ocupar o lugar para o qual foi escolhido:

- a) *afastar-se do antigo cargo e função*: cabe ao executivo catalisador permanecer no processo sucessório do início da escolha, ajudar o sucessor a consolidar sua atuação e retirar-se, permitindo que o executivo possa assumir o comando;
- b) *ter processo de avaliação*: a avaliação deve ser planejada de forma objetiva determinada pelo processo sucessório frente à realidade da empresa familiar e às características das partes envolvidas, buscando a continuidade da empresa com uma nova filosofia de administração;
- c) *ter alternativa plausível*: vender o controle acionário total ou parcial para terceiros: deve acontecer antes da ruptura entre os sócios, o que inviabilizaria o negócio e proporcionaria uma situação favorável a quem está comprando;
- d) *dividir a empresa em partes e distribuí-las entre os sócios*: caberia a cada membro ou sócio da empresa administrar de acordo com sua competência. Contudo, os resultados dessa cisão são desfavoráveis à empresa anteriormente existente;
- e) *direcionar a compra da empresa por uma das partes da família*: a parte da família que vende sua parcela da empresa acaba se direcionando a outras áreas, e a empresa mantém-se como a de origem.

Tais sugestões para implantar o processo sucessório podem ser relevantes à empresa familiar a curto e principalmente a médio e longo prazo. Foram mostrados dois caminhos, cada qual com suas vantagens e desvantagens:

a) *processo de sucessão familiar, em que as principais vantagens são:* a família continua no comando da empresa, as decisões são rápidas, o sucessor é parte interessada na empresa familiar, o treinamento ocorre de maneira mais demorada, normalmente o sucessor é alguém que conhece e às vezes convive com a empresa bastante tempo, a decisão de converter os resultados em remuneração é mais fácil de decidir por ser alguém da família, o dono tem maior poder de comando se comparado a alguém por ele nomeado, o comando é direto e o espírito de família prevalece naturalmente.

Já as principais desvantagens são: a disputa pelo poder dentro da família, as dificuldades de demitir alguém da família em virtude da relação e o fato de a pessoa assumir vários papéis na estrutura da EF;

b) *a sucessão profissional apresenta as seguintes vantagens:* a facilidade de buscar alguém no mercado de trabalho com as características esperadas e atualizadas e com as melhores práticas de gestão, o contato recente com técnicas que o novo profissional adquiriu em sua vida profissional e a facilidade para demiti-lo. Ademais, pode facilmente aceitar mudanças, pois não está comprometido com as raízes da família.

Por outro lado, apresenta as seguintes desvantagens: seus conhecimentos podem revelar-se inadequados para a empresa e, por não ter laços mais fortes com a família, pode se desvincular da empresa mais facilmente.

Para um planejamento sucessório, deve-se pensar em: planejamento de resultados, perfil de quem vai comandar a empresa e um profundo debate para se chegar às definições do que se espera do sucessor. Por último, a conclusão do plano deve conter uma fase própria para se implementar a sucessão e a avaliação de seu andamento.

Procurou-se deixar algumas sugestões para que a passagem do comando ocorra de forma mais segura, seja para alguém da família ou para um profissional de mercado:

Antes de passar o comando, são necessários alguns passos:

- Começar o mais cedo possível o planejamento sucessório;
- Explorar bastante todas as suas vertentes;
- Procurar ter um planejamento que se relacione com o curto, médio e longo prazo;
- Explicitar objetivos, estratégias e políticas a se relacionarem com o planejamento sucessório;
- Ter um planejamento de fato (consolidado, com todas as fases);
- Discutir e chegar a um consenso de qual estilo de administração é vital para a empresa;
- Esclarecer por quais critérios e parâmetros o ocupante da posição será avaliado;
- Planejar como ocorrerá a distribuição da herança;
- Na passagem do comando, ser observador ao ponto de interferir quando necessário no momento da ocorrência dos fatos;
- Ser ponderado e conciliador;
- Saber que os resultados não devem ser esperados no curto prazo;
- E, por último, após a passagem do comando, aquele que saiu deve ter informações suficientes para ter uma avaliação até para, se necessário, agir; porém, deve afastar-se para que aquele que assumiu possa imprimir sua marca, sua maneira de administrar.

5 METODOLOGIA

Inicialmente, a partir de uma revisão bibliográfica, foram verificadas referências sobre empresas familiares, buscando identificar quais as principais características desses empreendimentos. Além disso, buscaram-se indicações sobre os principais problemas enfrentados por essas organizações, resultantes da sua origem familiar.

A pesquisa bibliográfica concentrou-se no levantamento de publicações sobre empresas familiares, que contemplam os tópicos principais deste trabalho e buscam subsídios para o estudo de caso. Segundo Santos (2000), a pesquisa de campo é feita por observação direta, levantamento ou estudo de caso.

Como resultados dessa revisão, foram agrupadas as principais características das empresas familiares, buscando obter parâmetros que auxiliassem na busca de soluções para os problemas relatados.

Na etapa seguinte, foi conduzido um estudo de caso único em uma empresa familiar da área têxtil que, tendo surgido como empreendimento pessoal, alcançou – após 50 anos de atividade – o *status* de grande organização, com faturamento anual de R\$ 100 milhões.

5.1 Estudo de caso

A seguir são apresentados os principais itens considerados na definição da metodologia utilizada para o estudo de caso empreendido, a saber:

5.2 Delimitação conceitual

O objetivo da pesquisa foi de caracterizar o impacto da administração familiar e da ausência de uma contabilidade adequadamente estruturada na evolução de uma empresa na área têxtil, identificando os problemas decorrentes para a área administrativo-financeira, com repercussões na gestão de pessoal.

5.3 Delimitação das amostras

Essa pesquisa foi desenvolvida tendo por base o estudo de caso único, desenvolvido a partir da análise de uma empresa familiar do segmento têxtil, surgida nos anos 50 como um pequeno empreendimento e que hoje, passados quase sessenta anos, apresenta faturamento anual da ordem de R\$ 100 milhões.

5.4 Delimitação da população entrevistada

A pesquisa de campo desenvolveu-se a partir da análise de documentos pertencentes ao acervo da empresa estudada, de entrevistas espontâneas com seus executivos e administradores e da observação direta de processos nela desenvolvidos (YIN, 2006).

Essa fase do trabalho desenvolveu-se em 2005 e 2006 e evidencia um caso típico de empresa familiar brasileira (para fins didáticos, denominada EPAN) surgida nos anos 50, com apenas 5 colaboradores. Em 1995, aproximadamente 40 anos após sua fundação, a quantidade de colaboradores chegava a 100. Atualmente, são 1000, dos quais 700 são diretos e 300 terceirizados, e contabiliza um faturamento anual de R\$ 100 milhões.

As entrevistas foram conduzidas por roteiros não-estruturados, como citado em Marconi e Lakatos (1999, p. 96): “[...] para dar a cada entrevistado a liberdade de desenvolver suas respostas na direção que considera adequada”, o que permitiu explorar de forma ampla as questões propostas e possibilitou a obtenção de detalhes importantes para a pesquisa. A realização de entrevistas contemplou os seguintes cargos ou setores de prestador de serviço:

- Sócios.
- Diretor da área comercial.
- Diretor de TI.
- Diretor Industrial.

- Corpo gerencial.
- Funcionários administrativos.
- Gerente do RH e DP.
- Contador.
- Gerente de logística.
- Auditor (interno e externo).
- Gerente da expedição.
- Gerente comercial.
- PPCP.
- Compras.
- Demais lideranças e colaboradores considerados importantes.

Com isso, foram buscados elementos que permitissem caracterizar a empresa estudada, sua administração e estratégia, levantando métodos estratégicos utilizados para a condução e avaliação de resultados do negócio.

As informações catalogadas foram de suma importância para o desenvolvimento do trabalho, uma vez que não se encontravam documentadas de maneira formal, o que permitiu acrescentar novos fatos. Tais fatos ajudaram a consubstanciar a pesquisa e a compreensão dos aspectos envolvidos na gestão da empresa familiar em estudo. Além disso, foi facultado o acesso a fontes externas, como:

- Escritório de contabilidade
- Consultorias fiscais e tributárias
- Auditoria independente,
- Consultorias de negócios

Em conjunto com um consultor da área industrial, foram visitadas as

instalações industriais da EPAN fora do estado de São Paulo. Nessa visita, foi feita uma entrevista com o gerente daquela unidade e foram registradas informações que permitiram uma melhor compreensão do fluxo das informações daquela com a unidade de S.Paulo.

Adicionalmente, foi facultada a participação em um evento específico organizado pela empresa, que constituiu uma convenção de dois dias em São Paulo. Promovido pela diretoria comercial da EPAN, contou com a participação de colaboradores das duas unidades, além de 105 representantes autônomos de todo o Brasil. Nessa oportunidade, foi possível coletar dados históricos sobre o desenvolvimento da empresa e formular conclusões sobre o momento atual e a estrutura comercial da empresa. Dessa forma, procurou-se atender a uma recomendação de Yin (2006, p. 33):

Uma vez que fenômeno e contexto não são sempre discerníveis em situações da vida real, um conjunto inteiro de outras características técnicas, como coleta de dados e estratégias de análise de dados, tornam-se, no momento, a segunda parte de nossa definição técnica.

Nesse sentido, ainda de acordo com Yin (2006, p. 33), a investigação de estudo de caso pode enfrentar situações únicas, em que será possível encontrar mais variáveis de interesse do que dados para análise.

Em função da grande quantidade de variáveis de interesse e dada a profusão de informações advindas das mais diversas áreas, verificaram-se situações em que a informação coletada precisou ser depurada, ou seja, esclarecida. Nesses casos, reuniões adicionais foram agendadas e novas pesquisas realizadas, complementando informações levantadas anteriormente. Ademais, cabe informar que, em todas as fases do levantamento de dados, foram acessadas as seguintes fontes complementares:

- Bancos de dados da empresa
- Documentos contábeis
- Planos de investimento
- Documentos jurídicos
- Relatórios de auditoria

6 ESTUDO DE CASO

Geralmente, o estrangeiro, quando encontra em outro país uma situação que lhe permite estabelecer-se de forma oficial, prospera de maneira mais rápida, porém com mais esforço e trabalho, já que o apoio emocional está mais distante. Em caso de dificuldades, não terá como recorrer a familiares e amigos (AMENDOLARA, 1995).

Ao longo de sua história, o Brasil caracterizou-se por uma terra receptiva aos imigrantes de diversos países. Independentemente da nacionalidade, o país conta com uma gama de empreendedores com forte tenacidade e focados no empreendimento que idealizaram para si, que lutaram e lutam contra as mais variadas dificuldades para estabelecer seu negócio próprio Bedê (2005, p. 15-23).

Assim, surgiram e progrediram várias empresas familiares nos mais variados ramos de negócios. Muitos desses empreendimentos se transformaram em grandes empresas, como a Votorantim, Suzano Petroquímica. Grandene, entre outras.

Por outro lado, algumas empresas que resultaram do esforço pessoal de um empreendedor não conseguiram sobreviver, embora tenham chegado a atingir o status de grande empreendimento. Um exemplo é a Gurgel, fabricante de veículos com carroceria de fibra de vidro. Fruto do empenho do engenheiro João Augusto Conrado do Amaral Gurgel, encerrou suas atividades na década de 1990. Outro exemplo é a Transbrasil, fundada em 1955 por Omar Fontana. Apesar de ter-se constituído em uma das grandes companhias aéreas nacionais, suas atividades foram paralisadas em 2002, após ter o fornecimento de combustível suspenso por falta de pagamento.

6.1 O surgimento de empresas têxteis

Não raro, empresas têxteis surgem como empreendimentos pessoais que, com o passar dos anos, crescem, agregam mais colaboradores e se constituem oficialmente em uma empresa.

No decorrer de seus primeiros anos, agregam novas funções ou desenvolvem

novas atividades, propiciando ganhos extras a partir do comércio da produção própria, em lugar de apenas revender produtos de terceiros. Com isso, algumas montam oficinas de costura e desenvolvem seus próprios produtos. Nesse estágio, outros membros da família começam a trabalhar na empresa, que passa a assumir um caráter predominantemente familiar, contando com alguns poucos funcionários adicionais.

Conforme destaca Gorgati (2000), esse tipo de situação gera um apego excessivamente sentimental ao patrimônio, reforçando o modelo de gestão patriarcal, muitas vezes absoluto e inquestionável. Em razão do empenho e esforço familiar, essas empresas podem constituir um bom patrimônio ao adquirir equipamentos e contar com uma equipe de colaboradores que não pertencem à estrutura familiar.

Em seu início, predomina a informalidade, mesmo para empresas já regularmente constituídas. A aquisição de produtos ou matérias-primas é feita sem o recolhimento de tributos, e a contratação de funcionários ocorre sem o registro em carteira. Além disso, os registros contábeis são muito precários ou mesmo inexistentes, dificultando a gestão efetiva do empreendimento.

Nessa fase, o negócio é tocado mais com base no *feeling* do proprietário e sustenta-se no esforço familiar e na rede de relacionamentos informais (com os colaboradores, fornecedores e clientes), viabilizando-se por meio da sonegação de tributos e do não pagamento de direitos trabalhistas (devido ao trabalho informal desenvolvido por muitos colaboradores) (BEDÊ, 2005).

6.2 Problemas estruturais verificados

Essa situação de grande envolvimento familiar, necessária ao seu desenvolvimento inicial, aliada à sonegação de tributos, ao não pagamento de direitos trabalhistas e à grande deficiência na escrituração contábil (quando ela não for totalmente ausente), leva ao surgimento de problemas estruturais diversos. Ao longo dos anos, esses podem comprometer a viabilidade do empreendimento e fazer com que venha a sucumbir, mesmo após um período de crescimento acelerado.

Na pesquisa realizada, foram identificados alguns problemas estruturais, com destaque para a seguinte relação:

- Sucessão.
- Ausência de contabilidade financeira e gerencial.
- Impossibilidade de apurar o fluxo financeiro das empresas e dos sócios.
- Falta de hierarquia definida e estruturada.
- Dificuldade na gestão e pessoas.
- Falta de procedimentos operacionais bem definidos.

Esses problemas serão detalhados na seqüência e, no capítulo 8, algumas soluções serão sugeridas e discutidas.

6.3 Sucessão

A sucessão daquele que idealizou o negócio pode ser bastante delicada para a empresa familiar. Preparar um sucessor que, após o afastamento do fundador esteja pronto para assumir, seja ele um herdeiro natural ou um profissional de mercado, é algo que precisa ser bem planejado. Nem sempre quem sucede tem o carisma, a liderança ou a experiência de quem idealizou o negócio. Além disso, independentemente da sua origem (se herdeiro direto, membro da família ou executivo de mercado), o sucessor precisará conhecer as particularidades da empresa (OLIVEIRA, 1999).

O fundador da EPAN trouxe seus filhos (4 homens e 1 mulher) para trabalhar na empresa assim que alcançaram a maioridade (ou após a conclusão do ensino superior) Dessa maneira, puderam ter contato com os negócios da família. Entretanto, nunca ele desenhou um plano sucessório.

Conforme discutido, planejar a sucessão é o melhor dos caminhos, posto que o planejamento permita ser repensado, partilhado e discutido. Assim, o caminho da

sucessão vai sendo preparado ao longo de um tempo delimitado, fazendo com que o sucessor, ao assumir o controle da organização, já esteja integrado ao dia-a-dia da empresa (LANK; NEUBAUER, 1998; OLIVEIRA, 1999).

Na empresa estudada, a sucessão foi iniciada por uma fatalidade, pois a EPAN não possuía um plano sucessório. Com o falecimento do pai, os filhos foram obrigados a iniciar o processo, sem saber como e quem assumiria a empresa.

Não houve por parte do patriarca a passagem do comando de maneira planejada, por meio da elaboração de um planejamento sucessório, como sugerem os referidos autores. Pelo fato de estar calcada em suas decisões e comando, atualmente, lamenta a falta de algumas habilidades próprias do fundador. Ao mesmo tempo, verifica-se que, pelas solicitações de demissões e pelo modo como acontecem, a empresa não está conseguindo reter profissionais importantes, o que está de acordo com matéria publicada na (EXAME, 2006).

6.3.1 Preparando o sucessor

Existem muitas famílias à frente de empresas familiares cujos membros assumiram cargos; porém, esses a tratam apenas como uma fonte de renda a suprir todos os recursos financeiros necessários e atender a seus anseios e necessidades. Contudo, não dão sua contribuição de uma forma que justifique seus ganhos (AMENDOLARA, 1995, p. 33-34).

Na EPAN, os herdeiros sempre foram esforçados, mas pelo fato de serem cinco no total, ainda que alguns possam ter-se destacado, o conjunto deixou a desejar, pois a empresa poderia estar enfrentando o atual momento com mais tranquilidade, caso o planejamento sucessório tivesse sido preparado.

O primeiro passo para a existência de egocentrismo entre os membros da família pode ser a sugestão de parentes e familiares passem por seções de aconselhamento e tratamento psicológico, para que entendam que a empresa, sob o aspecto do negócio, é superior à vaidade e aos anseios particulares de alguns, que fazem parte do mesmo negócio. Para que o resultado esperado seja alcançado, a

indicação da saída ou afastamento dos parentes que não conseguem separar a vida particular e familiar do negócio acaba sendo o meio perpetuar o negócio (O ESTADO DE SÃO PAULO, 2006).

No caso da EPAN, a partida do fundador fez com que a família promovesse reuniões para decidir o futuro do empreendimento. Todos, inclusive a esposa do fundador, passaram por aconselhamentos e consultorias advocatícias. Nesses encontros, ficou decidido que a irmã não estaria mais no dia-a-dia do negócio, pois se dedicaria à sua carreira de advogada. Outros dois irmãos resolveram afastar-se da empresa, delegando poderes e preferência de venda aos dois que ficaram.

Os herdeiros da EPAN não estavam preparados para assumir a empresa após o falecimento do fundador. Apesar de seu conhecimento das diretrizes do funcionamento da organização, mantinham um enfoque nitidamente comercial, sem atentar para questões administrativas ou afetas à área de produção.

Embora o fundador tenha incentivado os herdeiros a atuarem à frente das áreas operacional, industrial e comercial, esses priorizaram a área comercial; porém, em nenhum momento, buscaram conhecimento teórico sobre essa área (ou eventualmente outras de interesse da organização). Ainda que tenham tido a oportunidade de buscar conhecimento em outras empresas de familiares, não o fizeram. Com isso, deixaram de fazer um *benchmark* com outras organizações.

O sucessor, desde o primeiro momento de sua vida profissional, deve saber que um dia será um generalista. Assim sendo, não deve permanecer nas diversas áreas pelas quais irá estagiar mais que o tempo suficiente para entendê-las e saber como acontecem as tomadas de decisões. Deve estar sempre pronto para mudar e ir enfrentar novos desafios (BERNHOEFT, 1987; LODI, 1989).

Quando isso não se mostrar suficiente dentro do próprio negócio e quando surgir a possibilidade de estagiar em outras companhias, deverá ser incentivada. Além do aprendizado de gerenciamento de comando, responsabilidades, entre outros, o futuro sucessor estará de frente com outras culturas, outros métodos de avaliação de negócio, vivenciando e aprendendo a formular soluções para outros tipos problemas (LODI, 1989).

No entanto, como sugere o mesmo autor, geralmente, falta ao fundador de uma empresa familiar delegar aos herdeiros a responsabilidade de conduzir um departamento, uma diretoria ou divisão da empresa, situação essa que se verifica na empresa estudada.

O *coaching* ao sucessor pode ser feito por uma consultoria especializada, que irá prepará-lo por meio de uma prestação de serviço, em que será feito um planejamento com objetivo traçado e metas a serem atingidas em cada fase de sua preparação. Pode também acontecer via algo planejado junto a outro empresário ou executivo bem-sucedido, que disponha de horários e seções delineadas para transmitir suas experiências profissionais. Conforme relatado, existe uma situação para que isso aconteça; porém, até o momento, os dirigentes da empresa não a aproveitaram.

Além dessa falta de planejamento sucessório, verifica-se a ausência de estrutura de avaliação dos resultados da empresa como um todo. Para os sócios da EPAN, ela vai bem se os recursos disponíveis em caixa forem suficientes para o pagamento dos custos e despesas (as quais incluem gastos pessoais dos controladores).

Embora a empresa estudada opere em dois estados diferentes da Federação, com uma projeção de investimentos em produção que levará cinco anos para ser concretizada, qualquer informação mais detalhada sobre suas finanças é algo quase impossível de ser obtido ou aferido. Isso se deve ao fato de não existir uma estrutura administrativa e financeira adequada e nem dados ou informações de ordem histórica armazenadas em um banco de dados conforme sugere Cornachione Júnior (2001, p. 169).

Dessa forma, não há informações que possam responder a questões como: qual o ponto de equilíbrio, qual a margem de uma determinada linha de produtos, quanto mais a avaliação de uma divisão de negócio e de uma diretoria.

Assim sendo, pode-se dizer que isso dificulta qualquer processo sucessório, tendo em vista que possíveis candidatos (independente de serem da família ou executivos de mercado) não possuem parâmetros para indicar a eficiência da empresa, seus pontos falhos e os problemas existentes.

6.4 Ausência das contabilidades financeira e gerencial

Na organização estudada, assim como diversas empresas familiares, havia um predomínio das relações informais com os fornecedores, clientes ou colaboradores. Então, a compra e venda de produtos é realizado, em muitos casos, sem a emissão de notas fiscais e à revelia de qualquer recolhimento de tributos, o que também se estende pela área trabalhista. No caso específico da empresa estudada, tanto o fundador quanto os atuais controladores enxergavam a contabilidade financeira como um instrumento maleável, por meio do qual se determina o quanto se quer pagar de imposto.

Complementando essa falta de visão, verifica-se a ausência de um sistema integrado e de medidas bem-estruturadas para a avaliação de resultados de operações, situação essa já mencionada anteriormente.

Em conseqüência disso, tem-se a falta de subsídios adequados à formação de preços e a ausência de indicadores sobre o desempenho setores específicos. Isso prejudica a análise criteriosa acerca do retorno do investimento, atribuição essa pertinente a uma contabilidade gerencial (ATKINSON; KAPLAN; BANKER, 2000, p. 37-39) (Tabela 3). Adicionalmente, essa situação prejudica a correta tomada de decisões com bases estruturadas ou embasadas em dados, fatos ou previsões, deixando tudo sempre à mercê de sentimentos pessoais do sócio (LODI, 1989, p. 18; RICCA, 1998, p. 37).

Quando do seu crescimento, a empresa estudada não planejou a profissionalização de seu corpo administrativo e financeiro. Isso levou à inexistência de controles adequados, deixando-se conduzir pelo desempenho do controle de caixa, em que constavam apenas os recebimentos e pagamentos oficializados, sem nenhuma previsão ou projeção.

Sendo assim, a EPAN caminhou em sentido contrário ao que norteou o início do segmento têxtil ao qual ela pertence, pois sequer a contabilidade financeira – principal fonte de dados da contabilidade gerencial - apresenta dados confiáveis.

Atkinson, Kaplan, Banker (2000) relacionam o início da contabilidade gerencial aos estágios iniciais da revolução industrial nas indústrias têxteis, bélicas e outras atividades. As informações das primeiras tecelagens mostram que os administradores já tinham uma preocupação com o custeio dos processos de transformação (do algodão em fio e do fio em tecido) ao apurar o custo em moeda forte, por departamento e por operário.

Essas informações tinham como finalidade atuar no controle e na melhoria da eficiência e na tomada de decisões para formar o preço de venda e de um grupo de produtos, novos investimentos em teares e correção de salários.

	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Clientela	Externa: Acionistas, credores, autoridades tributárias.	Interna: Funcionários, administradores, executivos.
Propósito	Reportar o desempenho passado às partes externas, contratos com proprietários e credores.	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes, feedback e controle sobre desempenho operacional, contratos com proprietários e credores.
Data	Histórica atrasada	Atual, orientada para o futuro.
Restrições	Regulamentada: dirigida por regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais.	Desregulamentada: sistemas e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais.
Tipo de Informação	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa.	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida, relevante, acurada.
Escopo	Muito agregada; reporta toda a empresa.	Desagregada; informa as decisões e ações locais.

Fonte: Atkinson, Kaplan e Banker (2000, p. 38)

Tabela 3 – Diferenças entre contabilidades financeira e gerencial.

Geralmente, a falta de uma contabilidade séria e elaborada dentro das normas as quais a define leva a empresa, que incorre nesse erro, a autuações, o que pode afetar também o contador (pois responde pela escrituração contábil e normalmente também é o responsável pela DIPJ e escrituração fiscal). Conforme é do conhecimento dos profissionais da área contábil, a invalidação da escrituração contábil pode fazer com que o fisco estime o valor dos tributos.

Para as pequenas empresas, essa é uma situação que possui características endêmicas, como mostrado nas estatísticas e dados levantados na pesquisa do SEBRAE (BEDÊ, 2005, p. 23). Segundo esse levantamento, já na abertura de suas empresas, 42% dos empresários não planejam os aspectos legais do seu negócio.

6.4.1 Inexistência de processos contábeis

Na origem da EPAN, na década de 50, foi necessária sua abertura e registro junto ao fisco, principalmente para atender às necessidades de alguns clientes, os quais precisavam que seus fornecedores emitissem notas fiscais. Isso implicava a prestação de conta da escrituração contábil e fiscal, além de algum controle financeiro e administrativo. Na época, o mesmo contador encarregado da abertura da empresa ficou com a incumbência de manter a escrituração e guarda da documentação.

Sendo a contabilidade uma mera formalização, com o objetivo específico de fornecer nota fiscal ao cliente, o proprietário não enxergava com bons olhos a escrituração de forma correta. Acreditava-se que isso inviabilizaria a empresa frente ao volume de encargos e tributos imputados ao negócio. Passou a existir, desde então, um fluxo de documentos para a contabilização de conveniência, que não representava o movimento econômico e financeiro real da empresa.

Quando foi estabelecido o processo sucessório, a administração da empresa estava desestruturada e as atividades realizavam-se por indicação dos sócios ou porque uma pessoa dentro da EPAN resolvia assumir a tarefa. No momento em que essas atividades ocorriam, não estavam agrupadas, assim, os serviços ficavam incompletos ou ocorria o re-trabalho. Quando pessoas assumiam as atribuições por determinação dos sócios, na maioria das vezes, o faziam sem preparo ou conhecimento técnico. Exemplo:

- Deixam para outro momento a aprovação da entrada de notas fiscais sem observar que os títulos estão vencidos ou prestes a vencer, e a sua não inclusão nas contas a pagar da empresa acarreta erros no fluxo de caixa, bem como o atraso no fechamento fiscal e contábil, podendo causar o extravio dessas.

Nessas situações e em outras similares, os sócios geralmente não avaliam o resultado contábil, demonstrando a pouca importância dada à contabilidade. Esse descaso com os procedimentos contábeis reflete-se na falta de indicadores ou parâmetros que permitem aferir a situação econômica e financeira da EPAN. Essa ausência de indicadores, causada pelos próprios sócios, faz com que eles façam uma avaliação apenas com base no fluxo de caixa e no *feeling* pessoal.

6.4.2 A contabilidade externa

De 1950 a 1995, a empresa cresceu de forma paulatina, e tal crescimento foi acelerado de forma surpreendente de 1995 até os dias atuais. Com isso, o fluxo de dados e informações contábeis ganhou uma dimensão em que o número de documentos lançados passou a ser muito grande. A empresa contratada para fazer a contabilidade teria como executar o serviço da maneira como sempre fez; porém, o custo e o tempo de processamento aumentariam, podendo a qualquer momento causar atrasos no processamento e na entrega de informações para as áreas fiscal e financeira, Estado, sócios e colaboradores.

Feita uma análise, concluiu-se que o processamento interno seria uma melhor opção para a empresa. Com alguns incrementos, como equipamentos e novos programas de computadores, a contabilidade feita internamente seria mais ágil e precisa.

Em vez do re-trabalho, a contabilidade passou a processar as informações acumuladas em planilhas e módulos isolados de banco de dados que já estavam em funcionamento (recebimento fiscal, folha de pagamento, contas a pagar, contas a receber, compras, vendas, faturamento, crédito). Os módulos isolados de banco de

dados foram tentativas embrionárias usadas no passado para ganhar agilidade nas tarefas rotineiras, porém nunca se chegou a um sistema integrado.

Com o processamento, pretendia-se coletar e tratar as informações para atender à contabilidade, que complementava apenas os processos e lançamentos específicos de sua área. Mesmo trabalhada internamente, foi administrada e gerida por um contador externo (sem vínculo empregatício com a empresa). Da mesma forma, tanto as pessoas que processavam as informações para fins contábeis como as que executavam as rotinas pertinentes à contabilidade estavam vinculadas em termos trabalhistas ao escritório de contabilidade que a terceirizou.

Contudo, a informalidade e a informação de conveniência continuaram. O fato de processar a contabilidade internamente com base em dados extraídos diretamente do banco de dados da empresa em nada alterava a informação contábil, pois essa continuava a processar apenas o que era permitido pelos donos.

Em virtude da maneira pela qual foi concebida e tratada ao longo do tempo, inclusive nesse estágio, a contabilidade da EPAN não conseguia ser percebida pelos sócios e administradores como instrumento de gestão e controle, pois suas informações de nada valiam, já que não representavam a realidade e estavam desatualizadas.

6.5 Impossibilidade de apurar o fluxo financeiro da empresa e dos sócios

Constatou-se que a EPAN realiza sua movimentação financeira através de um caixa único, misturando as finanças empresariais com as dos sócios. Desde a sua fundação, nunca houve por parte do fundador e nem por parte daqueles que o substituíram uma preocupação em isolar os movimentos financeiros da família e da empresa.

Indistintamente, todos os membros da família fazem seus gastos pessoais (manutenção de carros, residência, empregados, cartões de crédito, contas de celular, telefone, água, luz) pela empresa. Ademais, ainda há ajuda mútua entre os familiares, que emprestam e recebem dinheiro ou cheques pessoais na conta da

empresa. Essa atitude é típica de quem confunde os negócios pessoais com a própria empresa (LANK; NEBAUER, 1998; LODI, 1998b).

Diariamente, a empresa dá atendimento pessoal (para fazer operações de empréstimos), aos familiares e amigos íntimos, com visitas pessoais ou por telefone. A movimentação de empréstimos dentro de um único mês já alcançou cifras de R\$ 340.000,00, sendo mais comum uma movimentação mensal média de R\$ 130.000,00.

Não são raros perdões de dívidas em que os cheques fornecidos inicialmente para quitá-las permanecem nos controles das contas a receber e os sócios fazem questão que permaneçam dessa forma.

No próximo capítulo, será detalhado um sistema que está sendo desenvolvido para controlar as finanças. Apesar desse sistema, o problema deverá persistir, pois os sócios não admitem a segregação das contas pessoais das contas da empresa.

6.6 Falta de hierarquia bem definida e estruturada

Na EPAN, a ausência de uma estrutura hierárquica reconhecida por todos, principalmente pelos sócios, causa uma série de problemas nas atividades e no relacionamento interno e externo da empresa.

Em muitos casos, os níveis operacional e tático são desconsiderados, e as decisões pertinentes tomadas diretamente pelos sócios ou diretores. Isso faz com que os níveis hierárquicos inferiores não reconheçam em seus superiores imediatos a liderança necessária à condução de processos e resolução de problemas.

Os sócios são acostumados a tomar decisões de como comprar, fabricar, vender e quem contratar. A empresa cresceu de tamanho, diversificou sua linha de produção e incorporou novos processos fabris. Então, a quantidade de empresas e pessoas que se relacionam com a EPAN não cabe mais na agenda pessoal, tornando impossível que uma só pessoa administre a operação.

O dono relutava em pedir ajuda ou criar uma estrutura diferente, o que causa

problemas de todas as ordens (como excesso de compras, desperdício com contratação de serviços e mão de obra inadequada, devolução de produtos, cria situações de riscos ambientais, tributários, descumpra prazos e cria problemas de relacionamento dentro e fora da empresa).

O grande embate é provar aos sócios e colaboradores que a estrutura coesa e participativa dos planos e decisões não tira poder deles. Ademais, faz com haja sinergia e ganho de tempo na execução das tarefas, que passam a ser coerentes aos olhos de todos que percebem em que direção a empresa planeja caminhar, ao contrário de ações isoladas, que desintegram a estrutura e fazem com que haja perda de tempo das pessoas e financeira entre outras. Isso denota a falta de estrutura hierárquica adequada (OLIVEIRA, 1999, p. 171).

– Estrutura profissional

A profissionalização das empresas deve ser percebida na rotina, desde a entrada em uma organização. Basta andar por seus corredores, olhar seus relatórios, adentrar na área fabril e verificar os processos de produção, comercialização e administrativos, atentar para a maneira como a empresa relaciona-se com o mercado, com os entes externos à organização (comunidade, governo, sindicatos e associações) e colaboradores que a compõe; situações essas que não acontecem na EPAN.

Percebe-se a profissionalização por meio de uma estrutura organizada, que busca sua permanência no mercado e, para tanto, apresenta-se para resolver as questões do dia-a-dia e os problemas que surgem. Tais problemas têm sua história catalogada e, os dirigentes sabem o que querem do futuro e o planeja de forma organizada, para não ficar por conta da sorte do mercado e de sentimentos de quem preside a empresa (CATTELLI, 1999).

Na EPAN, sente-se a falta de profissionalização na medida em que clientes e fornecedores ligam para resolver problemas com pessoas (normalmente os sócios), deixando de focar os departamentos o processo; as pessoas internamente recebem correspondências que não sabem para quem distribuírem e os que as recebem não sabem como dar soluções, e assim os problemas vão se avolumando.

– Problemas na gestão

Em dezembro de 2004, o foco de atuação dos sócios e diretores à frente das decisões da empresa era operacional, e raras vezes havia planejamento tático ou estratégico. Contudo, pode-se dizer que tal ensaio de planejamento não tem validade, por ser um plano tático às avessas (sem objetivo e sem conhecer que as operações devem ser realizadas para alcançar o resultado esperado). Isso porque a primeira providência deve ser como transformar a estratégia implícita (não formal) em explícita (formalizada) (COHEN; GRAHAM, 2002), algo que não ocorria na EPAN.

– A maturidade, a profissionalização e a segunda geração nas empresas familiares

A evolução e a percepção de que o negócio cresceu muitas vezes custa a ser uma realidade para quem sempre tomou todas as decisões. Comumente, os problemas se repetem até que essa pessoa perceba que a situação à qual chegou com méritos não é mais uma tarefa a ser realizada isoladamente. Ele até pode, por opção, continuar a comandar a empresa, mas precisa (se ainda não o fez) desenvolver um conjunto de novos talentos, como partilhar, delegar, planejar, ouvir e vários outros que não se faziam necessários ou que a estrutura lhe permitia ficar sem e que agora são imprescindíveis.

À medida que a empresa e o empreendedor amadurecem, é natural que ele perceba o atual estágio do seu negócio e o provenha com os recursos humanos e técnicos necessários. Não basta ter apenas um produto; até mesmo os recursos humanos para sua manutenção e aperfeiçoamento são necessários; do contrário, com o tempo, o produto e a empresa sucumbem.

Porém, as soluções aplicadas no passado não dão mais o mesmo efeito. O fundador da empresa estudada, diferentemente do que escreve Lodi (1989), vislumbrou que os filhos poderiam aprender a gerir a empresa, trazendo-os para

vivenciarem o dia a dia da empresa, mas não planejou a sucessão. Essa introdução não trouxe ou agregou nada de novo na forma de administrar a empresa. O que o pai (o fundador) lhes entregava era algo que deu certo, um empreendimento vencedor. Para quem conhece sua história, era óbvio e perceptível o seu crescimento. Assim, como dizer, querer fazer ou inovar em uma empresa que está dando certo?

Antes mesmo de pensar em inovar, tomar conhecimento e planejar o futuro que os espera, os herdeiros pensam o que fazer para não deixar morrer as práticas de seu antecessor, independentemente de uma avaliação que possa mostrar se essas práticas continuam sendo válidas para o momento e para o futuro.

No estudo de caso, o fundador faleceu e a partilha foi feita entre cinco filhos, cabendo a dois a condução da empresa. Os demais apenas têm uma participação financeira, mas não atuam nas decisões. Os filhos estão no dia-a-dia da empresa, e os que apenas recebem financeiramente reconhecem que, de fato, foi construído algo grandioso.

Todavia, rapidamente ganham consciência de que a empresa que herdaram está dentro de uma realidade a qual eles não conheciam; não é uma empresa pequena, tem um faturamento expressivo, dá trabalho para muitas pessoas, tem implicações sociais e tributárias para com o governo e a sociedade.

– Dificuldades na gestão de pessoas

Funcionários e colaboradores mais antigos, que se integraram à empresa sob a administração de seu fundador, com frequência têm dificuldades em desenvolver uma visão de processos. Geralmente, sua identificação ocorre mais com o fundador do que com a empresa propriamente dita, tendo em vista que, em diversos casos, passaram anos agindo sob sua orientação direta.

Além dessa falta de percepção dos processos, essas pessoas, em virtude de sua ligação com o fundador, subvertem qualquer hierarquia, atravessam cadeias de decisão e comando e agem por conta própria em diversas situações. Na empresa estudada, essa situação é agravada pelo fato de a hierarquia ser pouco estratificada, com os diretores tomando muitas decisões de cunho operacional, sem a participação efetiva dos gerentes (ou sem conceder a eles a autonomia necessária) (LODI, 1998a).

Com freqüência, funcionários são deslocados das suas funções para resolver problemas dos sócios, que mostram vícios arraigados ainda do tempo do fundador, o que também colabora para que a estrutura não se formalize.

A pessoa interna que mais se envolveu e se comprometeu com a área contábil adquiriu conhecimento técnico para fazer a contabilidade, porém não tinha formação na área. Os técnicos e contadores responsáveis pela documentação final revezavam-se com grande freqüência, algumas vezes deixando um intervalo de tempo sem um contador que assumisse a responsabilidade. Isso atrasou a entrega de informações, a apuração e o pagamento de algumas obrigações (impostos, encargos sociais e declarações).

– Resistência a mudanças

A diretoria administrativa e financeira deu início a seus trabalhos na EPAN para criar uma estrutura na área e, por conta de problemas com a fiscalização da Receita Federal já citado, deverá priorizar a regularização das áreas contábil e fiscal.

Entretanto, ao chegar à empresa, o diretor percebeu que há vários problemas de menor importância que ganham grandes proporções, o que gera desperdício de tempo e energia e a síndrome do colaborador que pensa ser o próprio dono.

Foram discutidas algumas dessas situações entre o diretor e o sócio, bem como qual o caminho a ser trilhado para atender as necessidades da empresa, para que não ocorressem mais entressos e perda de tempo. Isso porque, em alguns casos corriqueiros, ficou evidente para ambos que, visando tirar proveito ou por hábito arraigado, o colaborador falava em nome do proprietário, como se tivesse autorização.

Contudo, quando realizada uma averiguação, foram encontradas situações em que o sócio de fato havia solicitado que o funcionário agisse daquela maneira há muito tempo, em uma ação específica, mas não havia determinado que aquela ordem deveria ser uma regra a ser seguida cegamente.

Em outras ocasiões, ele havia dito o que o colaborador afirma ser uma ordem do “dono”, mas foi mal interpretado ou não pensou na repercussão que sua atitude poderia causar. Então, como regra, o diretor e o sócio, de comum acordo, estabeleceram que ninguém está autorizado a falar em nome do sócio, e todos poderiam, a partir de então, contestar, mesmo o que afirmavam ser ordens do “dono”.

Segundo Lodi (1989), essas atitudes são comuns em empresas com as características da empresa estudada, com mais de vinte anos de experiência. O autor relata que tais situações dividem-se em duas grandes etapas:

- Fase I: quando a empresa em formação faz com que seu fundador tenha à sua volta pessoas consideradas mais que fiéis colaboradores, que estão sempre na empresa, em turnos de pelo menos 12 horas diárias. Essas criam uma defesa natural e passam a rejeitar qualquer intromissão externa de profissionais de fora, mesmo quando trazidos pelo patrão.
- Fase II: é o período de crescimento rápido, em que o negócio se consolida, podendo derivar para novos negócios ou ampliar a cadeia do negócio original.

Nesse momento, os colaboradores que apoiavam o dono desde o início de suas atividades são elevados a funções de confiança; porém, pode faltar-lhes o conhecimento mais técnico, pois muitas vezes não acharam tempo ou pensaram que eles não precisavam de reciclagem; então, entram em crise.

Por mais que queiram, não são capazes de executar as atividades que a eles seriam delegadas, deixando o empresário em posição de total desconforto entre introduzir novo pessoal técnico ou prestigiar os antigos.

Um problema decorrente da ausência de uma estrutura formal bem definida é a falta de procedimentos operacionais e instruções de trabalho. Parece lógico considerar que os procedimentos e instruções constituem uma espécie de seqüência natural da definição de cargos e, conseqüentemente, de uma hierarquia bem estruturada. Uma vez definido “o que um funcionário faz” e “a quem ele se reporta”, delimita-se um nicho e os “macroprocessos” em que ele se insere.

Os controladores da empresa constataram que, para seu crescimento contínuo, seria necessário conduzir ações em duas vertentes: desenvolver uma contabilidade gerencial e definir e padronizar procedimentos e instruções de trabalho.

Além da contabilidade gerencial, a outra vertente considerada foi a adoção de Procedimentos Operacionais Padronizados (POPs) e Instruções de Trabalho (ITRs) bem definidas e documentadas, possibilitando a implantação de controles rígidos, com repercussão no faturamento, produtividade, qualidade e redução de custos.

Segundo Laudon e Laudon (2001), os POPs constituem rotinas padronizadas, classificadas em regras, procedimentos e práticas, desenvolvidas para lidar com praticamente todas as situações esperadas em uma empresa. É interessante notar que o desenvolvimento de uma contabilidade gerencial e o uso de POPs e ITRs podem ser tomados de maneira complementar.

Para Guerreiro, Frezatti e Casado (2004), a visão da contabilidade gerencial como uma instituição, ou seja, como conjunto de rotinas desempenhadas de forma habitual por um grupo de indivíduos, evidencia a natureza social e não técnica do seu problema.

Cada processo ou atividade, independentemente da sua complexidade, tem uma norma baseada na seguinte técnica de perguntas (5 W e 1 H) que, uma vez respondidas, conduzem à forma como o processo ou atividade será executado para atingir seus objetivos (CAMPOS, 1996; GIL, 2004):

- a) descrição (*What* – O quê?): nome ou descrição da atividade. A descrição deve ser clara, para que possa ser facilmente identificada por todos que dela participam ou fazem uso;

- b) função (*Who* – Quem?): o cargo responsável em executar o trabalho;
- c) objetivo (*Why* – Por quê?): obtenção dos resultados desejados após a realização da atividade;
- d) momento (*When* – Quando?): O tempo/momento em que a atividade deve ser executada;
- e) local (*Where* – Onde?): determina o departamento, seção ou planta (local) onde vai ser executada a atividade;
- f) como (*How* – Como?): define a maneira como deve ser executada cada atividade descritivamente, deliberando todas as possibilidades de ocorrências pensadas e planejadas para cada atividade.

O Quadro 2 a seguir apresenta um modelo de norma:

NORMA: CADASTRAR AS CONTAS CONTÁBEIS DA FOLHA	
O que fazer?	Cadastrar a forma que deverá lançar os valores dos eventos no sistema de Folha de Pagamento no diário de acordo com o código de evento.
Quem?	A função que deve executar as atividades deste processo é “Chefe da contabilidade/contador”
Por que fazer?	O objetivo deste processo é cadastrar no sistema os parâmetros que o sistema deve seguir no momento de gerar a interface da folha de pagamento. A falta de um parâmetro de algum evento da folha que foi utilizado no período vigente causa um aviso de erro e bloqueia a geração até cadastrar os parâmetros faltantes.
Quando fazer?	A função que é responsável pelas atividades deste processo deve verificar o cadastro destes parâmetros no momento de assumir a função, a cada trimestre e, quando mudar a legislação, proceder à atualização destes parâmetros.
Onde fazer?	No departamento a que a função pertence.
Como fazer?	Os parâmetros devem ser criados para cada filial. O sistema usa a lógica de tabelas com vigências para cada parâmetro. Assim, caso a legislação ou a necessidade mudem durante o ano, será cadastrada uma tabela para cada período em que a legislação esteve e está vigente. O executor deste processo deve cadastrar o “conjunto de lançamento” que o sistema deve lançar no diário para cada valor de evento apurado pelo Sistema da Folha de Pagamento de Imposto por “Código de evento”.
Tempo Estimado	Dezesseis horas
Recursos Necessários	IOB - Advogado tributarista – Internet

Fonte: o autor

QUADRO 2 – Modelo de uma norma.

7 SOLUÇÕES PROSPECTADAS

7.1 Questões administrativas e contábeis

Conforme manifestado anteriormente, verifica-se a existência no mesmo segmento de atuação da empresa estudada de relações informais de negócios, com a compra de matéria-prima ou a venda do produto final realizada sem a emissão de notas fiscais (e sem o recolhimento de tributos). Adicionalmente, percebe-se a existência de relações informais de trabalho, com funcionários atuando sem registro ou registrados com um salário inferior àquele efetivamente recebido.

Os empresários que agem dessa forma argumentam que, se não fosse por essa atuação informal, a viabilidade dos negócios estaria comprometida, o que muitas vezes denota a falta de controle efetivo dos custos envolvidos e da eficácia dos processos adotados.

Não raro, contadores ou escritórios de contabilidade não participam da decisão do cliente em relação ao que contabilizar, aceitando essa condição com receio de serem substituídos em suas funções. Esse tipo de procedimento gera uma série de distorções na contabilidade da empresa, fazendo com que os administradores não tenham um conhecimento efetivo sobre as finanças da companhia.

Em virtude da necessidade de seguir os padrões de escrituração, muitos contadores são obrigados a filtrar uma parte da informação recebida, uma vez que a simples contabilização de informações *in natura* geraria inconsistências no balanço, resultado e relatórios.

Conforme mencionado, essa ausência de controles contábeis efetivos e consistentes, fruto de ações informais e sonegação de tributos, levam ao estabelecimento de uma contabilidade paralela que, pela sua natureza ilegal, também não serve de instrumento de gestão.

Na empresa estudada, associada à situação descrita, há a suspeita do desvio de matérias-primas e mercadorias, além da possibilidade de subtração de recursos financeiros propriamente ditos. Sendo assim, dados que, uma vez processados,

poderiam fornecer indicadores precisos sobre a saúde financeira da empresa ou sua competitividade, não são levantados, comprometendo qualquer iniciativa de cunho estratégico pela falta de informações.

Cabe mencionar que, além desses problemas de ordem interna, tais situações poderiam ter como conseqüências autuações por parte da fiscalização estadual ou federal e problemas pelo não recolhimento (ou recolhimento incorreto) dos tributos.

Nos últimos anos, empresários foram obrigados a rever essas práticas, pois o Governo aprimorou suas ferramentas de controle da arrecadação, especialmente com o uso de sistemas eletrônicos associados à arrecadação da CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira). Com isso, a sonegação tem sido cada vez mais coibida, demandando uma mudança de postura por parte de alguns empresários.

A empresa estudada passou por esse problema, sofrendo forte auditoria da Receita Federal, que culminou com uma autuação correspondente a um terço do seu faturamento anual. Isso levou a direção a repensar os métodos contábeis até então adotados, praticando estritamente o que determina a legislação e pensando no uso de controles internos que reduzissem ao máximo o desvio de matérias-primas, produtos ou recursos financeiros. Além disso, com o falecimento do fundador, em 2004, os sucessores optaram pela realização de mudanças estruturais, buscando modernizar a gestão da empresa.

Para poder voltar a operar dentro de certa normalidade sem a interferência constante da Receita Federal, a empresa aderiu ao programa de REFIS II, no montante aproximado de R\$ 15 milhões. Porém, a cultura institucionalizada na empresa durante anos ainda persiste, havendo falta de conhecimento sobre a real situação contábil da organização.

A perspectiva dos sócios à frente das decisões na EPAN é manter a empresa sob o comando da família. Adicionalmente, eles têm a idéia de abrir o capital da empresa, com sua transformação em uma sociedade anônima. Em função desse projeto e pela sua falta de experiência para administrar uma empresa desse porte, reconhecem que é chegado o momento de sua profissionalização.

Os sócios atuais perceberam a necessidade de fazer uma reciclagem para entender o contexto atual em que a empresa está inserida e, a partir daí, criaram a estratégia para o seu desenvolvimento futuro. Isso tem levado a organização a buscar profissionais que possam dar o suporte adequado à gestão, incluindo a contratação de um executivo sênior para assumir a direção da empresa.

Caberá a esse executivo profissionalizar a administração, evitando que persistam os vícios gerados pelos sucessivos anos sob administração familiar.

Para que essa profissionalização seja bem sucedida, faz-se necessário a utilização de controles contábeis efetivos, possibilitando a implantação de uma contabilidade gerencial.

Além disso, a direção da empresa verificou que a competição com grandes empresas do setor têxtil somente seria possível caso a EPAN se beneficiasse de incentivos fiscais, o que demandou a regularização de situações pendentes junto a diversas instâncias do Governo. Para isso, foi contratada uma empresa de consultoria tributária e que contribuiu de maneira significativa para viabilizar a elaboração e aprovação de um projeto de benefícios fiscais.

Os controladores da empresa perceberam, entretanto, que a manutenção dos benefícios fiscais somente poderá ser possível caso a empresa mantenha-se em situação regular em relação ao recolhimento de tributos. Isso tem reforçado a importância de um setor de contabilidade bem estruturado e operando regularmente, o que contribuiu para a implantação de uma contabilidade gerencial.

7.2 Sucessão

Em princípio, esse é um problema que está resolvido – ao menos momentaneamente – dentro da empresa, tendo em vista que o processo sucessório teve início com o falecimento do fundador da EPAN em 2004.

Além disso, com o projeto de profissionalizar a administração da empresa, tem-se em perspectiva que esse problema estará equacionado quando novos herdeiros assumirem o controle da EPAN.

Os sócios atuais da EPAN vivenciaram a situação de maneira imposta e difícil, pois precisaram enfrentar o problema da sucessão devido ao falecimento do fundador, o qual não havia planejado sua sucessão. Passado o impacto e o momento de comoção, os herdeiros enfrentaram o problema e decidiram continuar a atividade, porém agora com apenas dois dos cinco filhos à frente dos negócios.

Desses, um é casado e tem dois filhos pequenos; o mais velho tem 10 anos. Já o outro sócio é solteiro. Ambos, dentro desse contexto, não vêem a necessidade de um plano sucessório, como apregoado por Oliveira (1999), em virtude da idade dos filhos de um irmão e da situação de solteiro do outro.

Embora os sócios não tenham expressado de maneira formal um plano sucessório, preocupam-se com o fato de a empresa não estar estruturada para caminhar sozinha, caso alguma fatalidade venha a ocorrer.

É importante considerar que, apesar da empresa caminhar para a adoção de uma administração profissional, os sócios atuais ainda são os responsáveis diretos pela gestão da EPAN em seu dia-a-dia. Além disso, embora busquem desenvolver um estilo próprio de administração, situação essa prevista por Lank e Neubauer (1998), ainda mantêm costumes herdados do fundador. Dessa forma, não costumam fazer reuniões para planejar e discutir o futuro, colocar os objetivos de maneira profissional e envolver o corpo diretivo e gerencial decidindo por conta própria (BORNHOLDT, 2005; LODI, 1998a). Com isso, antigos vícios administrativos se mantêm, fazendo com que na prática a profissionalização demore a ser efetivada.

Dessa forma, o tema da sucessão ganha relevância, tendo em vista que, na ocorrência de qualquer fatalidade com os atuais sócios, problemas sucessórios ainda seriam verificados.

Buscando modificar essa situação, o diretor administrativo e financeiro deu início a um trabalho de abordar assuntos múltiplos e que afetam duas ou mais áreas de forma a mostrar para o grupo de dirigentes a importância da cooperação entre as áreas de forma a trabalharem integrados, conforme preconizado em Cornachione Júnior (2001), citado por Lodi (1998b).

Com isso, seria possível compartilhar informações e decisões, buscando ampliar a participação do corpo administrativo atual e criando condições mais

propícias para que a EPAN possa ser administrada sem a participação quase fisiológica da família controladora.

Isso posto, os dirigentes das áreas começaram a vislumbrar um planejamento anual participativo e a empresa pôde definir um conjunto de dados e informações importantes, que auxiliam na previsão de venda e resultado e de que maneira distribuí-los. Assim, acredita-se que será despertada junto aos sócios a necessidade deles redirecionarem os ganhos e planejar a participação e distribuição do resultado, além de ouvirem com maior frequência e atenção os diversos colaboradores.

Embora esse não seja um modelo completo como o GECON, citado por Cornachione Júnior (2001, p. 65), que contempla a empresa como um todo (desde a sua visão, missão, estrutura hierárquica, áreas de negócio, responsabilidade, administração e contabilidade de custos, malha societária, informações gerenciais e sistemas de apoio à decisão), é uma iniciativa que pode levar ao desenvolvimento de mudanças mais efetivas.

Por último, com o intuito de reter os colaboradores que a empresa vem perdendo, foi iniciado um trabalho que visa um plano de carreira para os funcionários. Concomitantemente, um programa de *trainee* e de estagiários, em associação com o CIEE.

Essa estratégia é importante no sentido de reter conhecimento e experiência, favorecendo a profissionalização da administração ao apresentar a possibilidade do desenvolvimento de uma carreira dentro da organização. Com o avançar desse plano, acredita-se que a empresa estará menos suscetível a apresentar problemas caso alguma fatalidade venha a ocorrer com os atuais controladores.

A empresa estudada tem quatro divisões físicas: um depósito fechado; a confecção com duas divisões em dois Estados da Federação e a fabricação de tecido. Se bem aproveitadas estas estruturas, podem ser de grande valia no treinamento e na avaliação de alguns profissionais, preparando-os para alçar novas posições hierárquicas.

Conforme Oliveira (1999), este tipo de treinamento é ótimo quando se faz um planejamento sucessório, servindo para avaliar a capacidade de gestão de futuros executivos.

Acredita-se que, com a profissionalização da gestão administrativa, a EPAN poderá alcançar uma situação estável em relação a questão sucessória. Será necessário esclarecer junto à família, entretanto, como será o relacionamento empresa-controladores, definindo claramente o papel dos sócios na condução dos negócios da organização.

7.3 A contabilidade financeira e gerencial

Conforme discutido anteriormente, a contabilidade da EPAN precisou passar por uma reformulação nos moldes sugeridos por Marion (2003), especialmente para evitar novos problemas com a Receita Federal e, ao mesmo tempo, manter os incentivos fiscais obtidos para novos projetos.

Atualmente, nos moldes estruturais verificados, a contabilidade da EPAN prioriza a geração de informações para uso externo (governo, bancos, fornecedores, clientes e concorrências públicas). Entretanto, a fidedignidade de seu banco de dados tem permitido que decisões internas sejam tomadas a partir dos dados contábeis.

Dessa forma, os dados e informações contábeis têm ido além da simples contabilidade financeira. Esse é o início do caminho descrito em Cornachione Júnior (2001, p. 225), sobre a influência do SIGE (Sistemas de Informação de Gestão Econômica) na contabilidade, à qual são conferidas as dimensões científica e profissional.

Embora a contabilidade gerencial lide com as incertezas, na EPAN está sendo utilizada mais para a correção de problemas. Se é certo que para algumas empresas, a contabilidade gerencial é o conjunto de informações sobre as quais são tomadas decisões, na empresa estudada isso ocorre de maneira tênue e não muito constante.

O maior problema enfrentado por essa empresa é o fato desse conjunto de informações estar desassociado da contabilidade. Toda e qualquer validação dessas requer um esforço muito grande e, algumas vezes, uma contestável lista de considerações que quase inviabiliza a contabilidade gerencial. Isso é totalmente

contrário ao que apregoa Cornachione Júnior (2001), quando descreve os benefícios do SIGE (Sistemas de Informação de Gestão Econômica), conforme pode ser visto na síntese das idéias do autor apresentada a seguir:

- a) *disponível*: a estrutura do SIGE faz dele um sistema prático e versátil;
- b) *simples*: preocupa-se em ser claro quanto às fontes das informações e de que maneiras acessá-las e interligá-las para se obter os resultados;
- c) *adequado*: maleável, a ponto de adequar-se aos modelos traçados pelos gestores que guardam a realidade do gestor;
- d) *coerente*: torna-se coerente ao respeitar as estratégias das empresas, o que viabiliza sua implantação;
- e) *analítico*: permite rastrear as informações de modo a interpretar e explicar as informações geradas;
- f) *rápido*: a complexidade com que o SIGE irá trabalhar é proporcional ao tamanho da empresa que se quer gerir; porém, o fato de fazer o processamento de forma distribuída não diminui sua eficiência;
- g) *enxuto*: pelo volume de informações tratadas, pode, tecnicamente, ser necessária uma plataforma robusta;
- h) *efetivo e atuante*: quando vai além da apresentação de dados, permitindo simulações e análise que permitem uma melhor condução dos negócios;
- i) *gerencial*: o SIGE é completo, e não é necessário acoplar soluções complementares;
- j) *justo*: proporciona um nível de informação sem viés, o que permite a interpretação justa dos resultados corporativos e por divisão de negócio;
- k) *acurado*: o sistema não só é adaptável, como também coerente com os modelos desenvolvidos pelos seus usuários, o que lhe confere confiabilidade.

Suas atribuições mais comuns estão ligadas à previsão do resultado da empresa em determinado mês mediante algumas simulações de custo, vendas, impostos. Verificar e analisar a situação tributária e de resultado mediante a perspectiva de exportação ou importação de produtos e matéria-prima. Exemplo: Simular a cotação do real por dólar, o que daria o equilíbrio ou a rentabilidade de 10% para as exportações e fazer o *hedge* das dívidas em moeda estrangeira.

A existência de uma prática de coletar ou simular informações para compor uma contabilidade gerencial não vinculada à contabilidade convencional pode ser trabalhosa. Contudo, é necessário que a contabilidade financeira esteja bem estruturada, fornecendo subsídios à contabilidade gerencial (CATELLI, 1999). Na empresa estudada, a reestruturação do departamento de contabilidade abre a possibilidade – ao menos em tese – para que a contabilidade gerencial seja constituída de maneira a atender realmente as necessidades da organização.

Atualmente, esforços estão sendo empreendidos na EPAN para a criação de manuais com os procedimentos operacionais padronizados (POPs) e respectivas instruções de trabalho (ITRs), os quais terão papel importante na reestruturação administrativa, financeira e contábil (GIL, 2004). Adicionalmente, existe por parte do corpo diretivo a percepção de que é possível desenvolver um programa de treinamento de baixo custo no qual os manuais ocupam papel preponderante.

Complementando essa reestruturação, está sendo previsto o desenvolvimento de uma área de controladoria, a qual terá como responsabilidade a coordenação dos planos de venda e produção, administração de custos, projeção de resultados, a realização de estudos de viabilidade econômica e financeira e a administração de informações gerenciais. Além disso, a controladoria passará a apurar o valor dos estoques mensais e custos para fins do resultado e balanço contábil.

Conforme Atkinson, Kaplan e Banker (2000), o desenvolvimento de uma contabilidade gerencial contempla quatro funções organizacionais:

- a) controle operacional (possibilitando verificar a eficiência e qualidade de procedimentos e tarefas);

- b) custeio (verificando os custos envolvidos nos processos de produção, venda e distribuição);
- c) controle administrativo (permitindo verificar o desempenho de departamentos e setores dentro da empresa); e
- d) controle estratégico (gerando informações sobre o desempenho competitivo e financeiro).

Por sua vez, o IMA (*Institute of Management Accountants*) (1998), com o documento IMA 1, identificou quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial, os quais são utilizados por Soutes e De Zen (2005) para estudar empresas brasileiras:

- a) controle financeiro e determinação de custos;
- b) planejamento de controle gerencial;
- c) redução de perdas em processos; e
- d) criação de valor por meio do uso efetivo de recursos.

Na EPAN, a partir de uma projeção efetuada pela área comercial, é feita a previsão de demanda, tendo em vista o melhor aproveitamento da capacidade produtiva a custos compatíveis com os demais concorrentes. Com isso, é feito o planejamento de consumo de materiais, uso de recursos internos e externos (incluindo processos realizados por outras empresas), possibilitando um planejamento de custos. Essas informações são compiladas pelas áreas administrativa e financeira, abastecendo os sistemas internos.

Concomitantemente, uma consultoria tributária tem ajudado a empresa e efetuar um planejamento tributário, incluindo a administração de índices básicos. Isso tem possibilitado um melhor acompanhamento sobre o correto recolhimento de tributos.

Buscando fortalecer os controles já existentes e desenvolver outros, a empresa resolveu que toda a área contábil e fiscal será mantida internamente, com

colaboradores contratados para este fim. Posto isso, deliberou-se que sua estrutura seria composta pelos setores contábil, recebimento fiscal, fiscal e controle do patrimônio (ativo fixo).

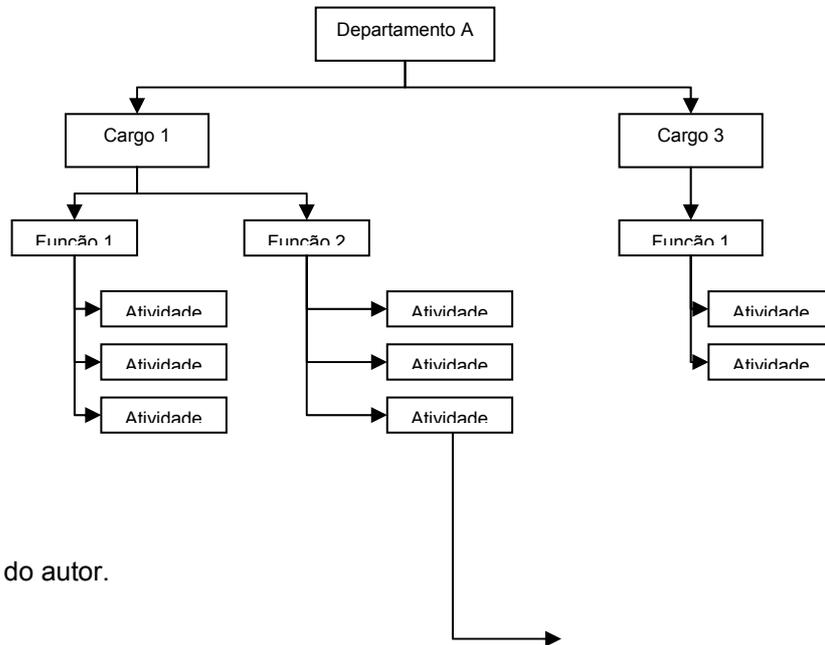
Atualmente, os departamentos processam suas informações de maneira autônoma (SIO). Dessa forma, cada um foi estudado para se fazer uma ligação (EXTRATOR) das informações geradas e integrá-las em um banco de dados (núcleo processador) a ser tratado. Isso para gerar os lançamentos e informações (EXTRATOR) para o departamento de contabilidade, que complementa esse banco com lançamentos (CORNACHIONE JUNIOR, 2001, p. 90-95); porém, de maneira restrita nesse início de mudanças.

Para que os colaboradores do departamento de contabilidade e demais departamentos pudessem entender o funcionamento da estrutura dos sistemas e das informações e o modo como são integrados e fluem para a contabilidade, foi criado um manual de instruções. Com isso, procurou-se uma forma de garantir o estado atual das informações e sua manutenção, para que o departamento pudesse entrar em operação com uma estrutura funcional adequada.

Assim sendo, o departamento foi estruturado hierarquicamente, como mostrado na Figura 4, e foram modelados e definidos processos e procedimentos para que sejam alcançados os objetivos da contabilidade, resumidos em:

- a) manter atualizados os registros contábeis;
- b) apurar e recolher os impostos devidos;
- c) cumprir o prazo para entrega das declarações e obrigações exigidas pela lei;
- d) manter o arquivo das empresas do grupo:
 - identificado: codificar os arquivos (cada documento tem um código que identifica sua localização);
 - controlado: 100% de todos os documentos devem estar organizados e bem protegidos, limpos, de fácil localização e manuseio;
 - atualizado: somente serão permitidos documentos sem arquivar que

estejam dentro do prazo planejado, para que seja cumprido o item anterior (b).



Fonte: do autor.

FIGURA 4 - Visão hierárquica de departamento.

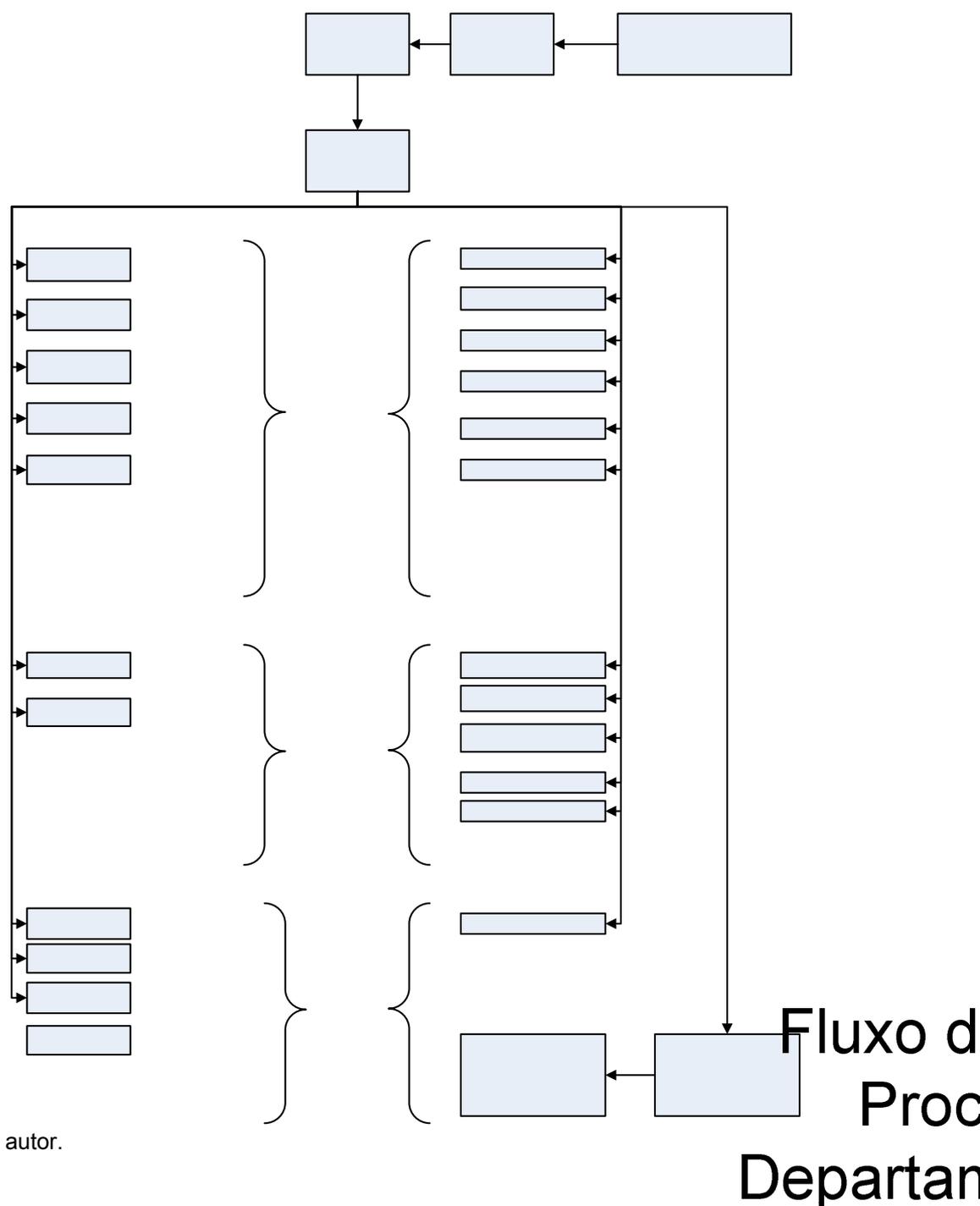
7.3.1 Gerenciamento baseado na informação

Depois de definida e divulgada a estrutura da contabilidade, toda e qualquer operação de compra, venda, empréstimo, locação, prestação de serviço e correlatas que tenham implicação fiscal de tributação ou de penalidades que possam advir do não cumprimento da legislação somente passa a ser executada com o aval do contador.

Então, fica garantido à empresa avaliar com antecedência uma situação inusitada decidindo se irá realizar ou não a operação, ou qual o encaminhamento adequado, resgatando o prestígio e a importância da contabilidade (MARION, 2003).

Na estrutura da EPAN, os processos contábeis se distribuem em vários departamentos, tendo no departamento de contabilidade um centro que, ao mesmo

tempo, funciona como receptor e fornecedor de informações. Dentre os diversos processos semelhantes (Figura 5), especial destaque deve ser dado à “Agenda Fiscal”, cujo é objetivo organizar os demais processos, mostrando os vencimentos das atribuições de todas as obrigações que o departamento de contabilidade deve cumprir.



Fonte: do autor.

FIGURA 5 - Fluxo dos principais processos do departamento contábil.

Na empresa estudada, alguns desenvolvimentos na área de Sistemas de Informação tem levado a ótimos resultados, como o controle de impostos. É necessário mencionar, entretanto, que tal situação só foi possível em virtude do ocorrido com a fiscalização da Receita, que acabou em multa por não ter a empresa sua escrituração contábil e fiscal de forma adequada (por decisão isolada do fundador).

No estágio presente, é correto considerar que existem outros problemas, talvez de maior grandeza ou mesmo prioridade. Entretanto, o fato de a empresa, por meio de seus sócios, ter decidido que vai manter a escrituração contábil e fiscal da EPAN correta e, por conseqüência recolhendo os tributos dentro da lei, faz com que diversos setores e departamentos apresentem subsídios, tendo em vista a apuração e declaração corretas.

Depois de analisadas e entendidas as necessidades da área contábil, a empresa resolveu utilizar os recursos de informática disponíveis para o desenvolvimento interno de um programa de processamento contábil simples.

Adicionalmente aos informes tradicionais da contabilidade financeira, com a utilização desse sistema a empresa poderá verificar os custos, o planejamento, a margem de contribuição, *break-even point*. Embora ainda não seja o modelo adequado de contabilidade gerencial, constitui-se no aprendizado e na passagem para o planejamento traçado para se obter o sistema integrado de gestão (ATKINSON; KAPLAN; BANKER, 2000; CORNACHIONE JUNIOR, 2001).

7.4 Solução para controle financeiro

No Líbano, país de origem dos sócios da EPAN, a cultura religiosa é muito presente no dia-a-dia; e está ligada diretamente ao poder, e à política, dita as normas a serem seguidas pela sociedade e apregoa a ajuda mútua ao próximo. Mesmo em época de paz, o ambiente é belicoso, situação essa decorrente dos conflitos históricos existentes no Oriente Médio. Em decorrência disso, a economia libanesa é frágil, com índice de desemprego que ultrapassa 60% em época de paz.

Os controladores da EPAN levam a sério os dogmas da sua religião, que não admite cobrança de juros, e solicitam para que, todo mês, seus seguidores avaliem o que ganharam (inclusive com a empresa) e, disso, 10% devem ser revertidos em ajuda comunitária. A doação é contabilizada em um livro especial, destinado somente a essa finalidade, guardado como forma de prestar contas no dia do juízo.

Embora tal assunto seja delicado para a contabilidade, uma vez que está conectado diretamente a fatores culturais e religiosos, os sócios da empresa decidiram implantar uma solução em três etapas:

- a) a primeira etapa é um sistema de contas a pagar já em vigor, que permite segregar todos os pagamentos por tipo de conta paga; quando particular, identifica o favorecido;
- b) o segundo passo é a definição de que todo e qualquer lançamento no contas a pagar deve ter um documento formal, e quando se tratar de um processo que não teve origem em compras ou folha de pagamento (o objetivo macro), isso somente poderá ser feito com a aprovação formal de um diretor;
- c) o terceiro e último passo é a emissão de relatórios sintéticos e analíticos, capazes de aferir e mostrar os valores de desembolso por pessoa e empresa.

Os relatórios gerados permitirão verificar o nível de gastos de cada membro e os tipos de ajuda prestada (principalmente muitos empréstimos a pessoas da comunidade fora da empresa). A empresa tem adotado o mesmo procedimento para o módulo contas a receber, o que permitira saber o quanto ela tem de cheque de terceiros provenientes também das ajudas prestadas.

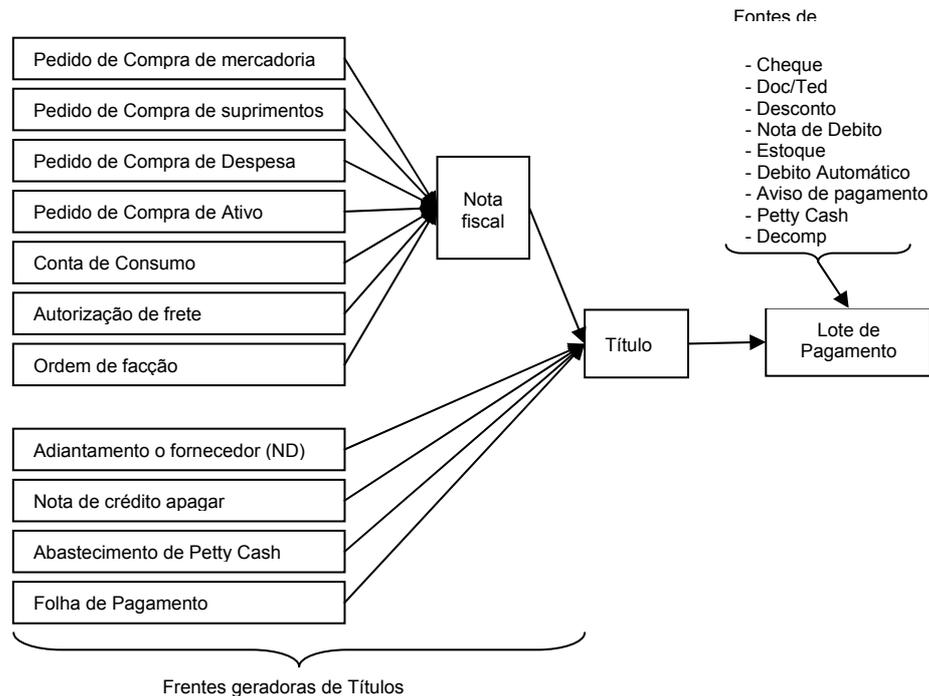
Relatórios com informações dirigidas (classificadas) levam a uma análise e à interpretações e, por conseqüência, à tomadas de decisões. A solução definitiva para esse problema está sendo tratada, de modo que seja possível caminhar com o projeto de criar um ERP.

Conforme a descrição, o problema apresentado na movimentação financeira da empresa é o fato de que todo e qualquer recebimento ou pagamento da empresa ou dos membros da família, familiares e comunidade ocorrem em uma única conta. Além disso, algumas pessoas não têm conta bancária na pessoa física.

No final deste item (Figura 6), pode-se observar um esquema de como ocorre a integração dos módulos que alimentam o módulo de contas a pagar.

No módulo de compra do sistema integrado, ocorre a autorização para a entrada de notas fiscais que envolvem movimento de valor financeiro. No sistema integrado (módulo de contas a pagar), cada tipo de compra tem tratamento específico, mas o objetivo final é único: autorização para entrar a nota fiscal e gerar títulos para contas a pagar.

Há somente uma maneira para se lançar notas fiscais no sistema integrado sem ter pedido de compra: por meio do lançamento direto no livro fiscal, em que não será gerado título para pagamento. O diagrama abaixo (Figura 6) mostra as origens pelas quais as notas fiscais são registradas no sistema integrado. Para simplificar o conceito, a mesma (Figura 6) também mostra frentes que podem gerar um título para contas a pagar:



Fonte: do autor.

FIGURA 6 - Documento criado para o sistema de contas a pagar, origens pelas quais as notas fiscais são registradas.

A vantagem inicial da adoção do sistema é poder identificar a origem das contas pagas, o que, no futuro, facilitará a separação em definitivo entre gastos da família e gastos da empresa.

Contudo, falta aos sócios mudar sua forma de pensar e/ou de como encarar a empresa. Ademais, foram informados que a maneira como está sendo feita a movimentação do caixa pode levar a empresa a ter os registros contábeis impugnados. Tal fato pode resultar em prejuízos pelo fato de ser encarado pela legislação como distribuição de pró-labore, trazendo implicações para o recolhimento de INSS e outras implicações em cadeia, como recolhimento de IRRF e necessidade de retificação de declaração de rendimentos.

7.5 Falta de hierarquia bem definida e estruturada

Um dos problemas gerados pela gestão familiar e paternalista da EPAN é a falta de uma hierarquia bem definida e estruturada. Conforme manifestado anteriormente, a presença e o estilo do fundador da EPAN fazem-se sentir ainda hoje, mesmo alguns anos após o seu falecimento.

Além disso, a presença constante de membros diversos da família na empresa, exercendo os mais diversos cargos e funções, compromete qualquer esboço de estrutura hierárquica, uma vez que o parentesco com os sócios passa a ser preponderante em relação ao cargo eventualmente ocupado.

Tanto interna quanto externamente, o não cumprimento de obrigações pelos sócios (o que inclui questões básicas como seguir a agenda de visitas ou manter a pontualidade em relação a compromissos agendados) passa uma imagem de desorganização. Em razão disso, outros níveis hierárquicos acabam seguindo o mesmo exemplo, o que acaba comprometendo ainda mais a falta de uma boa estrutura hierárquica e, ao mesmo tempo, estimula e realimenta essa situação.

Diante desse cenário, o quadro funcional – seja ele administrativo ou alocado na produção – acaba adotando um comportamento mais pragmático, voltado para a sobrevivência profissional dentro da empresa, sem uma preocupação com o desenvolvimento de uma carreira ou sem prognosticar mudanças a curto ou médio prazos.

Em termos práticos, a situação verificada em 2006 pouco difere daquela encontrada em 2004 quando do falecimento do fundador da EPAN. Naquela época as áreas administrativa e financeira apresentavam-se desorganizadas e fatiadas entre diretores de outras áreas, algumas vezes com a ocorrência de hiatos onde não havia qualquer pessoa que respondesse por elas.

Buscando melhor caracterizar essa situação, é importante lançar mão de um exemplo que dará uma dimensão mais precisa de como questões importantes são tratadas. A decisão da empresa quanto ao pagamento dos tributos foi clara; porém, alguns funcionários continuaram a agir com displicência, principalmente no

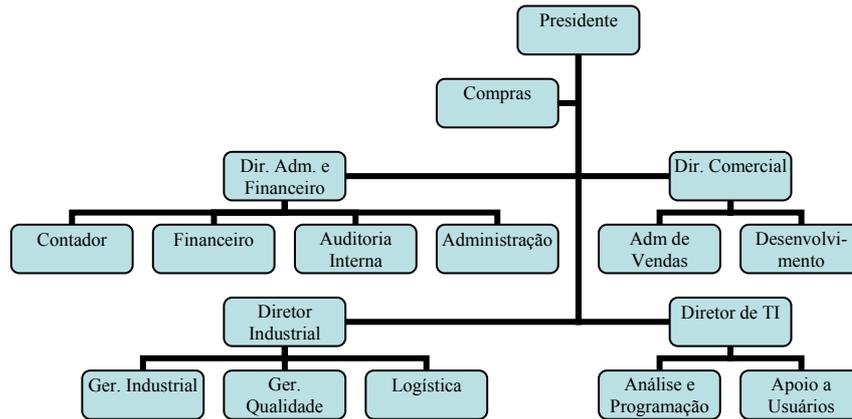
fechamento de períodos de apuração dos impostos ou na elaboração de relatórios. Isso, não raro, acarretava o recolhimento de tributos com multa e juros. Mesmo diante de situações como essa, e apesar de não gostarem, os sócios não tomavam qualquer atitude a fim de coibir essa prática.

De acordo com o que foi manifestado anteriormente, existe a perspectiva – e mesmo a necessidade – do desenvolvimento de um plano de carreira, atrelado a uma profissionalização do quadro funcional (especialmente do pessoal administrativo). Entretanto, é necessário considerar que uma mudança nesse sentido demanda, fundamentalmente, em uma sinalização por parte dos atuais controladores, o que está longe de acontecer. De acordo com o que foi exposto anteriormente, os sócios que estão dirigindo a empresa ainda mantêm vícios herdados do fundador da EPAN, tomando decisões à revelia dos colaboradores mais próximos, excluindo-os de uma participação mais ativa.

Outro problema que precisa ser resolvido é quanto o relacionamento da família com a empresa, que pode ser considerado fisiológico. Haveria a necessidade de excluir dos quadros funcionais as pessoas que não demonstram competência ou habilidade para exercer os seus cargos. Entretanto, por uma série de questões ligadas não apenas a família, mas também relacionados com a comunidade, país de origem do fundador e de alguns dos atuais sócios, essa possibilidade apresenta-se de maneira bastante complexa.

A profissionalização que está sendo empreendida poderá resolver parte do problema administrativo e hierárquico, mas persiste a questão considerada anteriormente e que se refere à necessidade de definir um novo papel no relacionamento família-empresa.

Aliada à decisão de profissionalizar seus quadros, a empresa resolveu investir na criação de uma estrutura administrativa e financeira, Com isso, cargos, funções e atividades foram revistos e redistribuídos, culminando com a proposição da estrutura hierárquica apresentada na (Figura 7).



Fonte: o autor.

Figura 7 - Hierarquia da EPAN no final de 2005.

A falta de uma estrutura hierárquica bem definida acaba gerando dificuldades no gerenciamento de pessoas. Para Lodi (1989) quando a empresa encontra-se na fase II do processo de crescimento rápido, precisa abandonar a fase I, em que também está crescendo; porém, é ainda administrada pelo dono.

Como se não bastasse, funcionários mais antigos – contratados diretamente pelo fundador e que com ele mantinham um relacionamento muito próximo – acabam se sentindo no direito (ou mesmo no dever) de se reportarem diretamente aos atuais controladores, sem qualquer preocupação com níveis hierárquicos intermediários.

Para reduzir os problemas causados pelos colaboradores mais antigos, foi dada a oportunidade deles se envolverem e participarem de algumas decisões de mudanças na estrutura hierárquica e na descrição e aprovação de processos. Todavia, não foi possível solucionar alguns problemas sem dispensar aqueles que resistiram às mudanças, e que, até o último momento, ainda pensavam que a empresa poderia voltar atrás. Mesmo para os que aceitaram as mudanças em um primeiro momento há a necessidade de demonstrar, com razoável constância, que a situação realmente mudou e novas pessoas estão no controle da organização.

Adicionalmente, o comportamento dos sócios concorre ainda mais para essa desorganização, fato esse mencionado anteriormente. Não raro, pessoas alocadas

em funções operacionais recebem ordens diretas dos diretores, sem que seus superiores imediatos sejam comunicados, comprometendo ainda mais uma estrutura hierárquica já debilitada.

Adicionalmente, para resolver o problema da subversão da estrutura pelos antigos colaboradores foi preciso envolvê-los e fazê-los participar na definição dos processos e na resolução de problemas sem o envolvimento dos sócios, já que grande parte dos problemas levados aos sócios se originava junto a esses colaboradores mais antigos.

Outra questão verificada é o deslocamento de funcionários de suas funções originais para atender a demandas e necessidades familiares, desfalcando setores ou departamentos. A solução para este problema foi o reforço na comunicação: os sócios, assim como os antigos e os novos participantes da estrutura hierárquica atual da EPAN estão sendo conscientizados da necessidade de trabalharem em prol do crescimento da empresa e de sua estrutura, o que implica em uma atuação dentro de regras e procedimentos bem determinados.

Assim, foi possível minimizar os problemas com a gestão de pessoas; porém, recaídas ainda são verificadas, principalmente quando os antigos colaboradores sentem-se inferiorizados ou são comparados com os mais novos.

Uma mudança significativa na gestão de pessoas foi a decisão dos sócios de buscarem um diretor administrativo para estruturar a área; decisão essa calcada na perspectiva de um maior crescimento da empresa, na busca por uma profissionalização da direção e na atuação pela Receita Federal. Aliado à essa contratação, iniciou-se um processo de mudanças na EPAN, contemplando as seguintes diretrizes:

- a) a empresa precisa para dar sustentação ao seu crescimento;
- b) é fundamental dar transparência aos processos;
- c) É necessária especial atenção às questões legais;
- d) as estruturas devem ser auto-sustentáveis, mas com interação das atividades entre elas;
- e) desperdícios devem ser evitados, assim como o retrabalho.

Quando da criação da área de RH, que até 2004 não existia na EPAN, os colaboradores foram despertados para a necessidade de uma estrutura hierárquica e sobre a coerência de suas funções. Entenderam que algumas atividades estavam em desacordo com suas funções, o que representava uma situação herdada dos tempos em que a empresa era menor.

Uma primeira contribuição do RH foi redimensionar os quadros e, em conjunto com os diretores, remanejar algumas atividades, criando áreas (tais como as áreas contábil e fiscal), buscando estancar o problema fiscal.

Uma segunda atribuição do RH foi concluir e colocar em vigor um plano de cargos e salários (inicialmente, apenas para a área produtiva). Em decorrência, houve uma diminuição do “*turnover*”, contribuindo para uma melhor estabilização dos processos e produtividade das áreas.

Agora, quando contratadas, as pessoas são informadas antecipadamente sobre quais atividades vão desempenhar, e esta informação passa a servir de parâmetro para a avaliação do colaborador no período de experiência.

A dificuldade pela qual a empresa passa na formação da equipe administrativa é o fato de as pessoas não terem uma formação profissional adequada para a área que atuam. Se, em geral, isso não representa um problema operacional grave, a falta de preparo faz com que as pessoas simplesmente cumpram o que foi solicitado, sem proporem mudanças ou apresentarem questionamentos técnicos que – em última análise – constituiriam oportunidades para o crescimento organizacional.

Para resolver essa questão, promovendo uma profissionalização do quadro funcional, está em execução um projeto de reciclagem e treinamento, concebido em duas etapas:

- a) a empresa já dispunha de um processo interno de treinamento das atividades da forma como funcionam. Esse tempo despendido com treinamento foi realocado, para que os processos sejam reescritos e aprovados com a participação dos diretores e profissionais da área. Em um segundo momento, os processos são reescritos e os colaboradores voltam ao treinamento;

- b) na empresa, pretende-se retomar uma prática que existiu de subsidiar em 30 a 50% os estudos dos colaboradores.

Como mencionado, a dificuldade encontrada na gestão de pessoas quanto a estarem atualizadas fez com que a empresa buscasse desenvolver POPs (Procedimentos Operacionais Padrões) e ITRs (Instrução de Trabalho) (CAMPOS, 1996; GIL, 2004). O (Quadro 3) fornece uma visão do estágio atual e a programação dos procedimentos e instruções adaptadas e descritas para as áreas.

Cabe lembrar que o processo ou atividade, independentemente da sua complexidade, tem uma NORMA baseada na técnica de perguntas (5 W e 1 H), citadas no item 6.6 deste trabalho, onde foram priorizadas as normas e instruções relacionadas aos problemas de falta de estrutura e impostos; contudo, atingirão a empresa como um todo.

O cronograma de especificação e implantação de POPs e ITRs também pode ser visto no Quadro 3. Sua finalização quase completa está prevista para 2007 o que torna mais fácil a implantação do sistema integrado de gestão, amplia a utilização de controles e a auditoria interna.

PROCESSOS		2004	2005	2006 em curso	2007 previsão
Administrativos Financeiros	Finanças				
	Compras				
	Administração/RH/DP				
	Contabilidade/Fiscal/Recebimento				
	Financeiro				
Produção	Estoques/Movimentação				
	Preparação				
	Beneficiamento				
	Acabamento/Embalagem				
	Qualidade				
Vendas	Representação				
	Criação				
	Desenvolvimento				
	Comercialização				
	Expedição				
	Faturamento				
Legenda			25% implantado		
			50% implantado		
porcentagem de POPs e ITRs implantados por área, departamento ou processo			75% implantado		
			100% implantado		

Fonte: do autor.

QUADRO 3 – Abrangência e cronograma de Especificação e Implantação de POPs e ITRs

Os procedimentos e as instruções estão intimamente relacionados à gestão das pessoas, além da formalização da hierarquia. Ambos vão aos poucos desenhando a estrutura hierárquica e as qualidades necessárias nas pessoas, já que devem ser definidos em cada atividade: (o que?, por quê?, quando?, onde?, quem? e como? ela é executada).

Uma outra situação de extrema importância em que os POPs e ITRs podem ser úteis é desenhar uma malha de informações que permita identificar os locais de cada informação (CORNACHIONE JUNIOR, 2001, p. 108-110), ainda de forma tímida, para se ter um mínimo de informação gerencial na EPAN. Porém quando terminados, passam a ser de grande importância dentro do processo de definição de um novo ERP para a empresa.

8 CONCLUSÕES

Algumas características de empresas familiares persistem, mesmo quando esses empreendimentos atingem elevados patamares de faturamento, empregando por vezes centenas de funcionários.

Conforme foi visto, muitos adotam, em sua fase inicial, procedimentos informais que, tempos depois, podem constituir-se em empecilhos ao seu maior desenvolvimento, exatamente pelo fato de estarem arraigados à cultura da organização.

A falta de uma contabilidade bem estruturada – decorrência da adoção de práticas informais – gera sérios obstáculos, levando a empresa a ser autuada pelos órgãos de fiscalização, sendo penalizada em ações trabalhistas, além de sofrer com o desvio de materiais e de recursos financeiros.

Adicionalmente, a ausência de controles mais rígidos ou eficazes compromete a administração estratégica da empresa pela falta de sinalizadores quanto à sua competitividade, custos e à própria saúde financeira. A inexistência de indicadores de performance impossibilita aferir a eficiência da empresa, reduzindo sua perspectiva de vida em ambientes cada vez mais competitivos.

Neste trabalho, discutiram-se os problemas enfrentados por uma grande empresa do segmento têxtil, ocasionados por uma gestão familiar que primava pela ausência de controles contábeis, financeiros e administrativos com reflexo na gestão de pessoal.

Mostrou-se que a reestruturação do setor contábil pode ser um importante ponto de partida para a reestruturação de toda a empresa. Em um fluxo de informações, a contabilidade um centro abastecido com dados oriundos dos mais diversos departamentos e processos organizacionais. Lá, esses dados são organizados, filtrados e processados, gerando não apenas informações para o atendimento de obrigações legais (junto ao Governo, fornecedores e colaboradores), mas também fornecendo indicadores que – quando bem trabalhados – podem ser utilizados no incremento da performance de toda a empresa.

Sendo assim, a existência de uma contabilidade bem estruturada terá um efeito multiplicador junto às demais instâncias organizacionais, fazendo com que elas se organizem.

Entretanto, para a empresa estudada, cabe ressaltar que apenas essa reestruturação não terá o efeito desejado se outras medidas não forem tomadas. Certamente, a principal delas é a separação das questões familiares dos interesses empresariais, dando solução de continuidade a esse relacionamento fisiológico. Isso requer a profissionalização do comando da empresa e dos demais cargos diretivos, proposta essa em curso, ainda que timidamente.

Essa profissionalização deverá ser acompanhada da reestruturação hierárquica, com a readequação de atribuições e salários. Paralelamente a essas ações, os procedimentos operacionais e as instruções de trabalho deverão ser redefinidos e complementados, operacionalizando trâmites contábeis e administrativos.

Em que pese o rápido crescimento da EPAN, especialmente nos últimos anos, é fácil constatar que ela está em um ponto crucial de sua existência. Se as modificações não forem efetuadas com certa velocidade, a empresa perderá sustentabilidade e poderá, em pouco tempo, entrar em fase de declínio.

Por outro lado, com a adoção de mudanças, um novo ciclo de desenvolvimento poderá ter início, com a ampliação de mercados e diversificação da linha de produtos. É fundamental considerar, adicionalmente, que essas mudanças constituem condição "*sine qua non*" a abertura do capital e sua transformação em sociedade anônima.

REFERÊNCIAS

- AMENDOLARA, L. **Como evitar a guerra da sucessão**. São Paulo: STS, 1995.
- ATKINSON, A.; KAPLAN, R. S.; BANKER, R. J. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BAUREN, I. M. **Gerenciamento da informação**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEDÊ, M. A. **Sobrevivência e mortalidade das empresas paulistas de 1 a 5 anos**. São Paulo: SEBRAE, 2005.
- BERNHOEFT, R. **Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida**. São Paulo: IBECOM, 1987.
- BORNHOULDT, W. **Governança na empresa familiar: implementação e prática**. São Paulo: Bookman, 2005.
- CAMPOS, V. F. **Gerenciamento pelas diretrizes**. Belo Horizonte: QFCO, 1996.
- CATELLI, A. et al. (Coord.) **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.
- COHN, M. **Passando a tocha: como conduzir e resolver os problemas da sucessão familiar**. São Paulo: Makron Books, 1991.
- COHEN, D.J.; GRAHAM, R.J. **Gestão de projetos MBA executiva: como transformar projetos em negócios de sucesso**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.
- CORNACHIONE JÚNIOR, E.B. **Sistemas integrados de gestão: arquitetura, método, implantação, uma abordagem da tecnologia da informação aplicada à gestão econômica (GECON)**. São Paulo: Atlas, 2001.
- DIEESE – DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Apresentação do banco de dados de mercado de trabalho**. [2006]. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/ped/bd/mercado trab.xml>>. Acesso em: 15 ago. 2006.
- O ESTADO DE SÃO PAULO. São Paulo, 16 mar. 2006. Economia & Negócios, p. B18.
- EXAME. São Paulo: Abril, v. 40, n. 16, 16 ago. 2006. p. 20-29.
- GIL, A.L. **Contingências em negócios**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- GORGATI, V. **Os determinantes da estrutura de capital de empresas familiares durante os processos sucessórios: contribuição da teoria da firma**. 2000. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: FEA-USP, 2004. Disponível em: http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/an_resumo.asp?cod_trabalho=51>. Acesso em: 14 jun. 2006.

IMA - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International management accounting practice 1 (IMAP1)**. New York, Mar. 1998.

LAUDON, K.C.; LAUDON, J.P. **Gerenciamento de sistemas de informação**. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

LODI, J. B. **A empresa familiar**. 5. ed., São Paulo: Pioneira, 1998a.

_____. **A ética na empresa familiar**. São Paulo: Pioneira, 1998b.

_____. **O fortalecimento da empresa familiar**. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1989.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, I. G. S.; MENEZES, P. L.; BERNHOEFT, R. (coord.). **Empresas familiares brasileiras perfil e perspectivas**. São Paulo: Negócio, 1999.

NEUBAUER, F.; LANK, A. G. **The family business, its governance for sustainability**. New York: MacMillan Press, 1998.

OLIVEIRA, D.P.R. **Empresa familiar, como fortalecer o empreendimento e otimizar o processo sucessório**. São Paulo: Atlas, 1999.

RICCA, D. N. **Da empresa familiar à empresa profissional**. São Paulo: Editora CL-A Cultural, 1998.

SANTOS, A.R. **Metodologia científica a construção do conhecimento**. 3. ed. Rio de Janeiro, 2000.

SOUTES, D.O.; DE ZEN, M. J. C.M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2005. 1 CD-ROM.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.