

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA – UFU
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PPGCC
DOUTORADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VANESSA RAMOS DA SILVA

**CONSTITUIÇÃO E OPERACIONALIZAÇÃO DA FOLGA ORÇAMENTÁRIA EM
EMPRESAS FAMILIARES**

Uberlândia/MG

2023

VANESSA RAMOS DA SILVA

**CONSTITUIÇÃO E OPERACIONALIZAÇÃO DA FOLGA ORÇAMENTÁRIA
EMPRESAS FAMILIARES**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito para obtenção do título de Doutora em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Controladoria

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Edvalda Araújo Leal

Coorientadora: Prof.^a Dr.^a Franciele Beck

Uberlândia/MG

2023



ATA DE DEFESA - PÓS-GRADUAÇÃO

Defesa de:	Tese de Doutorado Acadêmico Número 029 - PPGCC				
Data:	28 de fevereiro de 2023	Hora de início:	08:30 h	Hora de encerramento:	11:50 h
Matrícula do Discente:	11913CCT009				
Nome do Discente:	Vanessa Ramos da Silva				
Título do Trabalho:	Constituição e Operacionalização da Folga Orçamentária em Empresas Familiares				
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria				
Linha de pesquisa:	Controladoria				
Projeto de Pesquisa de vinculação:	PPGCC02 - Controladoria e Gestão de Custos				

Reuniu-se, por meio do sistema de web conferência, a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores(as) Doutores(as): Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr - UFU, Vinicius Silva Pereira - UFU, Fábio Frezatti - USP, Carlos Eduardo Facin Lavarda - UFSC e Edvalda Araújo Leal - UFU, orientadora da candidata.

Iniciando os trabalhos a presidente da mesa, Edvalda Araújo Leal, apresentou a Comissão Examinadora e a candidata, agradeceu a presença do público, e concedeu a discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação da discente e o tempo de arguição e resposta foram conforme as normas do Programa.

A seguir a senhora presidente concedeu a palavra, pela ordem sucessivamente, aos(às) examinadores(as), que passaram a arguir a candidata. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu o resultado final, considerando a candidata:

Aprovada

Esta defesa faz parte dos requisitos necessários à obtenção do título descrito na tabela acima. O competente diploma será expedido após cumprimento dos demais requisitos, conforme as normas do Programa, a legislação pertinente e a regulamentação interna da UFU.

Nada mais havendo a tratar foram encerrados os trabalhos. Foi lavrada a presente ata que após lida e achada conforme foi assinada pela Banca Examinadora.



Comissão, em 28/02/2023, às 14:08, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Lara Cristina Francisco de Almeida Fehr, Professor(a) do Magistério Superior**, em 28/02/2023, às 14:23, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Vinícius Silva Pereira, Professor(a) do Magistério Superior**, em 28/02/2023, às 16:10, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Fábio Frezatti, Usuário Externo**, em 28/02/2023, às 17:31, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Carlos Eduardo Facin Lavarda, Usuário Externo**, em 06/03/2023, às 16:55, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **4166601** e o código CRC **BAB11EB1**.

Ficha Catalográfica Online do Sistema de Bibliotecas da UFU
com dados informados pelo(a) próprio(a) autor(a).

S586 Silva, Vanessa Ramos da, 1988-
2023 Constituição e Operacionalização da Folga Orçamentária
em Empresas Familiares [recurso eletrônico] / Vanessa
Ramos da Silva. - 2023.

Orientadora: Edvalda Araújo Leal.

Coorientadora: Franciele Beck.

Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Uberlândia,
Pós-Graduação em Ciências Contábeis.

Modo de acesso: Internet.

Disponível em: <http://doi.org/10.14393/ufu.te.2023.263>

Inclui bibliografia.

1. Contabilidade. I. Leal, Edvalda Araújo, 1967-,
(Orient.). II. Beck, Franciele, 1989-, (Coorient.). III.
Universidade Federal de Uberlândia. Pós-Graduação em
Ciências Contábeis. IV. Título.

CDU: 657

Bibliotecários responsáveis pela estrutura de acordo com o AACR2:
Gizele Cristine Nunes do Couto - CRB6/2091
Nelson Marcos Ferreira - CRB6/3074

*Dedico esta tese
à minha mãe Cirlene e
ao meu irmão Wagner.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente à Deus por ter me iluminado e mesmo com todas as dificuldades ter permitido que eu chegasse até aqui com saúde e muitos aprendizados.

Agradeço à minha mãe Cirlene e ao meu irmão Wagner por participarem dessa fase que exigiu bastante dedicação, foram sem dúvida alguma extremamente compreensivos com o período que passamos. O apoio, a generosidade e o incentivo diário de vocês foram indispensáveis.

Agradeço à professora Dra Edvalda Araújo Leal que aceitou o papel de orientadora e o realizou da melhor maneira que poderia ser. Foram muitos aprendizados e compartilhamentos, além de todo apoio na condução da tese, esteve também ao meu lado em todos os outros aspectos. Professora Edvalda, muito obrigada por todo o acolhimento, compreensão e ensinamentos.

Agradeço à professora Dra Franciele Beck que foi minha coorientadora e que gentilmente sempre esteve pronta para me auxiliar e trazer contribuições para a pesquisa. A escolha do tema da minha tese foi a partir da leitura da sua tese, fiquei extremamente feliz quando aceitou o convite para debater minha pesquisa em uma disciplina da pós-graduação e posteriormente por aceitar a coorientação, muito obrigada pelo apoio.

Agradeço aos membros da banca que dedicaram seu tempo e conhecimento para contribuir com a minha tese. Muito obrigada aos professores Dr Carlos Lavarda, Dr Fábio Frezatti, Dr Vinicius e Dra Lara Fehr. Agradeço também aos professores Dra Graciela Dias Coelho Jones e Dr Gilberto José Miranda, carrego muito de tudo que aprendi com vocês durante as orientações da graduação e mestrado.

Agradeço aos amigos por todos os momentos que partilhamos, a presença de vocês nessa caminhada com toda certeza foi fundamental. Gostaria de agradecer sobretudo aqueles que contribuíram com diferentes ações para que eu pudesse chegar nesse momento: Mônica, Lívia, Cassius, Gleison, Reiner, Luciana, Laura, Layne, João Paulo (JP), Érika, Roberta e André. Agradeço aos colegas da turma de pós-graduação, Carlos, Kelly, Izael, Fabrício, Wesley, Vagner e Eduardo, vivemos etapas intensas, mas o apoio de cada um fez muita diferença.

Faço um agradecimento em especial as duas empresas e aos 11 participantes dos estudos de casos, a prestatividade e gentileza de vocês possibilitou a condução desta pesquisa. Agradeço

aos professores e profissionais do PPGCC e da FACIC da UFU que sempre estiveram dispostos a ajudar, todas as disciplinas e atividades contribuíram para esse momento. Agradeço todos aqueles que contribuíram e apoiaram, obrigada!

RESUMO

A fim de obter legitimidade institucional, preservar seu funcionamento interno e ampliar suas condições de continuidade, as empresas devem controlar de forma otimizada seus recursos organizacionais. O conceito de folga orçamentária representa a margem superior de recursos à disposição dos tomadores de decisão, a fim de contribuir com o desempenho máximo da capacidade produtiva ou de prestação de serviços da organização. A utilização e operacionalização da folga orçamentária acontece conforme a estrutura gerencial da empresa sendo um elemento que influencia no orçamento empresarial de acordo com o Sistema de Controle Gerencial (SCG) praticado pelos gestores. Portanto, como empresas de diferentes estruturas e composições de gestão, fazem uso da folga orçamentária no seu sistema orçamentário? A dinâmica dos fenômenos sociais que envolvem a relação de indivíduos e a organização da qual participam pode ser compreendida sob o prisma central da Teoria da Estruturação de Giddens (2009), a dualidade da estrutura (gestores e estrutura da empresa conectadas por três modalidades: esquema interpretativo, facilidade e norma). As estratégias no uso da folga orçamentária nas empresas familiares podem ser divergentes, pois as composições da gestão podem ser heterogêneas. Desta forma, objetiva-se investigar a constituição e operacionalização da folga orçamentária nos processos de controle e planejamento envolvendo empresas familiares sob a ótica da Teoria da Estruturação. Foram realizados dois estudos de casos em empresas familiares com formas distintas de composição da gestão, sendo uma empresa do setor de indústria e comércio que possui a gestão predominantemente familiar e outra empresa do setor atacadista com a gestão composta por membros não familiares. A abordagem de pesquisa foi a qualitativa e para a construção dos dados foram realizadas entrevistas com 11 participantes do processo orçamentário com os dados analisados pela abordagem "*template analysis*" (KING, 2004). Os códigos de análises explorados nos roteiros foram agrupados em três categorias: perfil do respondente, envolvimento da família na gestão e constituição da folga orçamentária. Dentre os principais resultados que foram observados à luz da Teoria da Estruturação, referente a interação entre os gestores (agentes) e as estruturas/regras das empresas familiares, destaca-se que as duas empresas possuem o orçamento como uma ferramenta gerencial estratégica. Os gestores participam do processo de elaboração e execução, os *Controllers* de ambas as empresas estão presentes em todas as etapas do processo orçamentário, elucidando a dualidade mediante interpretação e comunicação das regras da estrutura. Percebeu-se na empresa em que a presença da família é predominante que as decisões

estratégicas relacionadas ao orçamento e a folga orçamentária podem não ser compartilhadas integralmente com todos os membros da gestão. Já na empresa com membros não familiares, as informações estratégicas do orçamento ficam restritas a determinados níveis hierárquicos, Superintendente/CEO. Por fim, percebe-se a constituição da folga orçamentária nas duas empresas analisadas, porém de conhecimento e determinação de concessão restrito a membros familiares ou cargos superiores.

Palavras-chave: Folga Orçamentária. Empresas Familiares. Heterogeneidade. Teoria da Estruturação.

ABSTRACT

In order to obtain institutional legitimacy, preserve its internal functioning and expand its conditions of continuity, companies must optimally control their organizational resources. The concept of budget slack represents the upper margin of resources available to decision makers, in order to contribute to the maximum performance of the organization's productive capacity or provision of services. The use and operationalization of budgetary slack happens according to the company's management structure, being an element that influences the business budget according to the Management Control System (SCG) practiced by managers. Therefore, as companies with different structures and management compositions, they make use of budgetary slack in their budgeting system. The dynamics of social phenomena that involve the relationship between individuals and the organization in which they participate can be understood under the central prism of Giddens' Theory of Structuring (2009), the duality of structure (managers and company structure connected by three modalities: interpretative scheme, ease and norm). Strategies for using budgetary slack in family businesses can be divergent, as management compositions can be heterogeneous. In this way, the objective is to investigate the constitution and operationalization of budgetary slack in the processes of control, planning and managerial decision involving family businesses from the perspective of Structuring Theory. Two case studies were carried out in family businesses with different forms of management composition, being a company in the industry and commerce sector that has predominantly family management and another company in the wholesale sector with management composed of non-family members. The research approach was qualitative and for the construction of the data interviews were conducted with 11 participants in the budget process with the data analyzed using the "template analysis" approach (KING, 2004). The analysis codes explored in the scripts were grouped into four categories: manager profile, family involvement and Constitution and operationalization of budgetary slack. Among the main results that were observed in the light of the Theory of Structuring, referring to the interaction between managers (agents) and the structures/rules of family businesses, it is noteworthy that both companies have the budget as a strategic management tool. Managers participate in the elaboration and execution process, the Controllers of both companies are present in all stages of the budget process, clarifying the duality through interpretation and communication of the rules of the structure. It was noticed in the company where the presence of the family is predominant that the strategic decisions related to the budget and budgetary slack may not be fully shared with

all management members. In the company with non-family members, the strategic budget information is restricted to certain hierarchical levels, CEO and Directors. Finally, it is possible to see the operationalization of budgetary slack in the two companies analyzed, but knowledge and determination of concession restricted to family members or senior positions.

Keywords: Budget Slack. Family Businesses. Heterogeneity. Structuring Theory.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Esquematização tese proposta	19
Figura 2 - Constituição e operacionalização da folga orçamentária no processo de planejamento e controle de duas empresas familiares.....	22
Figura 3 - Dimensões da dualidade da estrutura.....	27
Figura 4 - Modelo Malmi e Brown (2008) – Pacotes de SCG	33
Figura 5 - Perfil do respondente	54
Figura 6 - Envolvimento da família na gestão.....	54
Figura 7 - Constituição e operacionalização da folga orçamentária.....	55
Figura 8 - Participação familiar Empresa A	62
Figura 9 - Participação familiar Empresa B	78

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Pressupostos da Teoria da Estruturação	25
Quadro 2 - Dualidade da estrutura.....	26
Quadro 3 - Artigos selecionados na revisão de escopo	38
Quadro 4 - Mapeamento conceitual folga orçamentária	46
Quadro 5 - Entrevistas realizadas	52
Quadro 6 - Processos para análise de dados	53
Quadro 7 - Tamplate analysis: códigos	53
Quadro 8 - Perfil dos respondentes	57
Quadro 9 - Categorias e códigos representados por questões dos roteiros de entrevistas..	Erro!

Indicador não definido.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Contextualização	12
1.2 Problema de Pesquisa	16
1.3 Objetivos	18
1.3.1 Objetivo geral	18
1.3.2 Objetivos específicos	18
1.4 Tese Proposta	18
1.5 Justificativa e Contribuição	19
2 PLATAFORMA TEÓRICA	24
2.1 Teoria da Estruturação	24
2.2 Empresas Familiares	29
2.3 Sistema de Controle Gerencial	32
2.3.1 Orçamento empresarial	34
2.3.2 Folga orçamentária.....	35
3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA	48
3.1 Caracterização da Pesquisa	48
3.2 Procedimentos de Pesquisa	49
3.3 Seleção dos Participantes e Construção dos Dados	50
3.4 Procedimentos de Análise dos Dados	52
4 ANÁLISE DE RESULTADOS	59
4.1 Estudo de Caso Empresa A	59
4.1.1 Envolvimento da família na gestão	59
4.1.2 Constituição da folga orçamentária.....	63
4.2 Estudo de Caso Empresa B	76
4.2.1 Envolvimento da família na gestão	77
4.2.2 Constituição da folga orçamentária.....	78
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	89
5.1 Principais implicações do estudo	89
5.2 Contribuições	96
5.3 Limitações	97
5.4 Sugestões de pesquisas futuras	97
REFERÊNCIAS	99

APÊNDICES.....	113
Apêndice A – Roteiro de entrevista participantes do processo orçamentário: superintendente e diretores	113
Apêndice B – Roteiro de entrevista participantes do processo orçamentário: <i>controller</i>	116
Apêndice C – Roteiro de entrevista participantes do processo orçamentário: gerentes.....	118

1 INTRODUÇÃO

A tomada de decisão no processo de gestão empresarial é algo desafiador e que pode demandar estratégias distintas conforme o setor do negócio, a estrutura empresarial, a disponibilidade de recursos das empresas, por exemplo, recurso financeiro, tecnológico, humano e físico (BARNEY, 1996; GRANT, 1996; MALLIDOU *et al.*, 2011), objetivos de curto e longo prazo e demais características de cada organização. Em razão disso, os instrumentos de controle gerencial são temas evidenciados nas pesquisas desenvolvidas na literatura nacional e internacional.

Dentre os artefatos gerenciais, o orçamento é investigado sob diferentes abordagens metodológicas justificado por distintos interesses de estudos. O orçamento empresarial pode conter o elemento da folga orçamentária que, conceitualmente, poderá permitir uma flexibilidade e agilidade no processo de tomada de decisão. No entanto, essa ampliação de recursos é apontada por alguns estudiosos como positiva (CYERT; MARCH, 1963; SANTOS; BEUREN; SKREPITZ, 2022) e por outros como um problema justamente por representar conforto aos indivíduos que possuem metas a serem atingidas (MCDONALD, 2003; BORGE; FALCH; TOVMO, 2008).

Investigar a constituição da folga orçamentária em estruturas empresariais com gestão composta por membros familiares e não familiares que recorrem ao uso do orçamento como artefato gerencial parece ser um caminho oportuno, apoiando-se para tal objetivo na Teoria da Estruturação de forma a auxiliar na compreensão da dinâmica entre a estrutura da empresa e a interpretação dos agentes tomadores de decisão. Considerando o contexto de estruturas empresariais com envolvimento da família somente no Conselho Administrativo ou no Conselho Familiar e na gestão, o tipo de empresa familiar provoca interesse quando tratamos do processo de planejamento e controle, pois são empresas representativas no cenário nacional e a gestão dessas empresas pode ser composta por membros familiares e membros não familiares (ALESSANDRI; CERRATO; EDDLESTON, 2018).

1.1 Contextualização

Na década de 1960 surge a temática folga organizacional a partir de discussões iniciadas por Cyert e March (1963) no trabalho “*The Behaviour Theory of the Firm*”. A disposição de recursos acima do nível necessário para a realização das atividades de uma empresa refere-se

ao conceito de folga organizacional (CYERT; MARCH, 1963; COHEN; MARCH; OLSEN, 1972). Anos depois, complementações são identificadas referente a concepção do tema folga organizacional como a margem de “recursos reais ou potenciais que permitem que uma organização se adapte com sucesso às pressões internas de ajuste ou às pressões externas de mudança de política, bem como iniciar mudanças de estratégia em relação ao ambiente externo” (BOURGEOIS, 1981, p. 30).

As organizações, a fim de obter legitimidade institucional, preservar seu funcionamento interno e ampliar suas condições de continuidade, necessitam adequar-se as exigências do ambiente no qual estão inseridas. Os recursos organizacionais são elementos relevantes e favorecem a atuação da empresa frente aos demais participantes do mercado (CARNASCIALI; DELAZARI, 2011). A delimitação da folga organizacional ocorre no ambiente empresarial. Os autores Sharfman *et al.*, (1988) apontam elementos que podem ser associados ao nível e variedade de folga definida por organizações. São eles: elementos do ambiente da empresa, características da própria organização e valores e crenças dos acionistas.

Os recursos organizacionais são categorizados como: financeiros, físicos (instalação e localização), humanos (experiência e intelecto), tecnológicos (hardware e software) e tempo (BARNEY, 1996; GRANT, 1996; MALLIDOU *et al.*, 2011). Neste contexto, limita-se o enfoque desta pesquisa na categoria orçamentária com foco na folga orçamentária. Há na literatura autores que apontam a folga orçamentária como resultado de ineficiência dos gestores (MCDONALD, 2003; BORGE; FALCH; TOVMO, 2008; CHURCH; HANNAN; KUANG, 2012). Todavia, existem estudos que propõem que a folga orçamentária representa apoio para a empresa em situações incomuns como períodos de crise econômica contribuindo para o seu bom desempenho (CYERT; MARCH, 1963; PFEFFER; SALANCIK, 2003; KAHAR *et al.*, 2016; BECK, 2017; SANTOS; BEUREN; SKREPITZ, 2022).

Dunk (1993) definiu folga orçamentária como a “incorporação expressa dos valores no orçamento para torná-lo mais fácil de alcançar” (DUNK, 1993 apud SANTOS *et al.*, 2016, p. 91). Onsi (1973) definiu a folga orçamentária como “a diferença entre o total de recursos disponíveis para uma empresa e o total necessário para manter a coalizão da organização” (ONSI, 1973, p. 535 apud BEUREN, AMARO E MURRO, 2020, p. 4), garantindo, dessa forma, uma margem de recursos em caso de demandas internas ou externas ao planejamento delimitado.

O desenho organizacional e a forma com que a empresa organiza seus recursos destaca o papel do gestor em conduzir a organização ou o departamento, com a responsabilidade de

interpretar informações, determinar metas, controlar e avaliar resultados. Assim, na gestão da folga organizacional, a partir de ações dos gestores, há a alternativa de flexibilização da capacidade de atuação da empresa, mediante o uso de recursos, frente às possibilidades dentro da organização e em sua área de atuação (RAISCH *et al.*, 2009).

A relação do uso da folga organizacional relacionada ao processo de gestão e, conseqüentemente, o desempenho das empresas foi objeto de investigação de estudos anteriores. Geiger e Makri (2006) e Duan, Wang e Zhou (2020) apresentaram em suas pesquisas o papel da folga no processo de inovação organizacional. Godoy-Bejarano, Ruiz-Pava e Téllez-Falla (2020) analisaram a delimitação quantitativa dos recursos ociosos, quanto aumentar ou diminuir da folga, com a finalidade de melhorar o desempenho em ambientes organizacionais complexos.

A utilização da folga orçamentária acontece conforme a estrutura gerencial da empresa, sendo um elemento que influencia no orçamento empresarial conforme o Sistema de Controle Gerencial (SCG) praticado pelos gestores. Nesse contexto, fato é que a utilização da folga orçamentária pode contribuir com os objetivos da organização ao gerar vantagens competitivas e melhor desempenho (CYERT; MARCH, 1963; DUNK, 1993; SANTOS; BEUREN; SKREPITZ, 2022).

As estruturas das organizações reúnem características que podem distingui-las umas das outras assim como o tipo empresarial. A estrutura organizacional é primordial na gestão das organizações. É a sistematização da interação e do comportamento dos indivíduos na realização de suas atividades, conforme seu papel e poder (P. KANTEN; S. KANTEN; GURLEK, 2015). Diante da perspectiva do tipo empresarial, Alessandri, Cerrato e Eddleston (2018) argumentam que as estratégias entre empresas familiares e não familiares são divergentes pois são empresas com composições diferentes.

Os tipos empresariais familiares e não familiares são identificados na literatura com diferentes aspectos. Os pontos de esforços que são priorizados no tipo empresarial não familiar se concentram, principalmente, nos objetivos econômicos para maximização de ganhos (GOMEZ-MEJIA *et al.*, 2011; BERRONE; CRUZ; GOMEZ-MEJIA, 2012). Já as empresas familiares focam em metas econômicas e em não econômicas também devido à preocupação com a riqueza socioemocional, manutenção do patrimônio entre membros da família e o processo sucessório (MOREIRA JÚNIOR; BORTOLI NETO, 2007, CHRISMAN *et al.*, 2012).

Os estudos, ao compararem empresas familiares com empresas não familiares, apoiam-se no fato de existirem diferentes características na composição da gestão (ALESSANDRI;

CERRATO; EDDLESTON, 2018). Porém, a gestão da empresa familiar pode ser realizada predominantemente por membros da família ou ter em sua constituição profissionais contratados para essa função, mas que não possuem vínculo familiar com a empresa (LONGENECKER; MOORE; PETTY, 1997; RICCA NETO, 1998; MELIN; NORDQVIST, 2007).

Percebe-se a relevância em compreender se as empresas que utilizam o orçamento como instrumento de controle gerencial constituem a folga orçamentária. Como a folga é constituída em empresas familiares, tendo em vista a participação de membros familiares e não familiares no processo orçamentário das empresas.

A estrutura da governança familiar em cada empresa pode ser determinada por distintos elementos como composição do conselho de administração e diretoria executiva, uso de mecanismos de governança familiar como o conselho de família (FREZATTI *et al.*, 2021), trazendo reflexos na estrutura e utilização do SCG nas empresas familiares. Considerando o orçamento como fundamental artefato de planejamento e controle do SCG nas empresas brasileiras (BORNIA; LUNKES, 2007; EYERKAUFER; POSSAMAI; GONÇALVES, 2014), compreender como a folga é constituída e racionalizada neste ambiente heterogêneo das empresas familiares, sob a ótica da Teoria da Estruturação, será o interesse desse estudo.

A dinâmica dos fenômenos sociais que envolvem a relação de indivíduos e a organização da qual participam pode ser compreendida sob o prisma central da Teoria da Estruturação, a dualidade da estrutura. Esse pressuposto destaca que a estrutura compreende as regras e os recursos existentes de forma virtual e que, por meio da relação recursiva, a estrutura permite a reprodução de sistemas sociais ao longo do tempo. Do outro lado dessa dualidade estão os gestores participantes do sistema social com capacidade de atuação, mediante interpretação e condutas que geram mudanças intencionais ou inconscientes (GIDDENS, 2009).

Segundo Giddens (2009), as regras (códigos de significação e legitimação da estrutura) e recursos (dominação e distribuição do poder no sistema) são sistemas presentes nas propriedades estruturais e o modo interpretativo se concentra na interação entre a estrutura (empresa familiar) e a ação dos atores (membros da gestão). Na Teoria da Estruturação o papel do agente é compreendido de maneira em que cada evento possibilite uma atuação diferente intencionalmente ou inconscientemente. A influência do ator em um processo acontece pela sua capacidade de intervir no ambiente do qual faz parte. Com isso, ressalta-se a característica do

poder da ação em realizar mudanças na estrutura em que o agente está inserido (GIDDENS, 2009).

Os pilares da interação social (significação, dominação e legitimação), sob a ótica da Teoria da Estruturação, são constituídos por três dimensões: estrutura, modalidade e interação. As regras e os recursos que orientam os atores formam a estrutura. A dimensão modalidade é o meio em que as ações representam as estruturas. Já a interação é o modo que os agentes, localizados dentro dos sistemas sociais, se baseiam conforme as regras e recursos (JUNQUILHO, 2000; GIDDENS, 2009; ALMEIDA; BEUREN, 2014), levando em consideração que regras e recursos retratam as empresas familiares e as ações dos membros da gestão, familiares ou não familiares, a constituição da folga orçamentária.

Neste contexto, torna-se relevante apresentar o conceito da cognoscitividade do agente definida como “tudo que os atores sabem (creem) acerca das circunstâncias de sua ação e da de outros, apoiados na produção e reprodução dessa ação” (GIDDENS, 2009, p. 440). Assim, observar o papel do gestor, mesmo que em estruturas heterogêneas nas empresas familiares com o que preconiza a Teoria da Estruturação por meio da dimensão modalidade que representa a cognoscitividade do agente social, auxilia na compreensão do processo de planejamento e controle dos gestores em diferentes estruturas (regras e recursos) e interações (comunicação) no que diz respeito ao orçamento e folga orçamentária.

1.2 Problema de Pesquisa

A temática folga orçamentária vem sendo explorada em publicações principalmente internacionais conforme pesquisas realizadas para identificar o que já havia sido investigado sobre o assunto (LAL; DUNK; SMITH, 1996; JUNQUEIRA; OYADOMARI; MORAES, 2010; QUINTAS; BEUREN, 2011; SANTOS *et al.*, 2016; GOMES; LAVARDA; TORRENS, 2012; DAUMOSER; HIRSCH; SOHN, 2018). O número de publicações já constatadas não é um fator impeditivo para o desenvolvimento do presente estudo. As abordagens identificadas na literatura, assim como os respectivos achados, serão consideradas com o intuito de complementar o que já foi citado e explorar novas oportunidades de conhecimento. Principalmente com foco na análise das estruturas das organizações e na gestão de empresa familiar por membros familiares ou constituída por profissionais contratados para a gestão sem vínculo com a família.

Sobre a temática folga orçamentária, pesquisas buscaram identificar o papel do SCG na criação ou redução da folga orçamentária (SHEEHAN, 2008; FUAD; SYAFRUDDIN; um'ID, 2012; LANGEVIN; MENDOZA, 2013; KLEIN; BEUREN; VESCO, 2019; BEUREN; AMARO; MURRO, 2020). Além disso, estudos examinaram o efeito da cultura e do ambiente sobre a folga orçamentária (MOENE, 1986; LAU; EGGLETON, 2004; DOUGLAS; WIER, 2005; BRUNS; HIMMLER, 2011; HALIAH, 2021; OSAJIMA; AQUINO, 2013; NG; WANG, 2018; ALIABADI; MASHAYEKHI; GAL, 2019; AMIR *et al.*, 2021; DALLABONA; SILVA; LAVARDA, 2019; DOUTHIT; MAJERCZYK, 2019).

Outros estudos complementam a literatura com achados a partir da investigação da relação dos gestores com a folga orçamentária, seja para investigar o impacto da folga orçamentária no plano estratégico, esquemas de incentivos (NOURI, 1994; DOUGLAS; WIER, 2000; STEDE, 2000; YUEN, 2004; ELMASSRI; HARRIS, 2011; BEUREN; WIENHAGE, 2013; LAVARDA; FANK, 2014; YILMAZ; ÖZER; GÜNLÜK, 2014; BAERDEMAEKER; BRUGGEMAN, 2015; LIESSEM *et al.*, 2015; RAMDEEN; TAYLOR; LEE, 2019; PEYERL; BECK; MUCCI, 2020) ou honestidade dos relatórios de orçamento (CHOW; COOPER; HADDAD, 1991; FISHER; FREDERICKSON; PEFFER, 2002; CHURCH; HANNAN; KUANG, 2012; GAGO-RODRÍGUEZ; NARANJO-GIL, 2016; BLAY; DOUTHIT; FULMER III, 2019; GUO *et al.*, 2020).

Nas empresas familiares, com membros familiares apenas no Conselho Administrativo ou na gestão e no Conselho Administrativo, ao se depararem com situações limitadoras de suas atividades, possibilidade de ajustes orçamentários em demandas internas ou externas, a folga orçamentária é vista como um elemento estratégico para as empresas que adotam o orçamento como ferramenta de controle gerencial (CYERT; MARCH, 1963; PFEFFER & SALANCIK, 2003; SANTOS; BEUREN; SKREPITZ, 2022).

Pressupõe-se que o uso da folga orçamentária em empresas familiares com a participação predominante dos membros familiares no controle orçamentário reduza a possibilidade do uso da folga orçamentária, de acordo com McDonald (2003) uma margem de recursos superior poderia ser percebida como ineficiência de controle por parte da gestão por exceder o necessário. Já na empresa em que a gestão seja realizada por terceiros a constituição da folga pode representar uma opção de flexibilidade (LUKKA, 1988; KAHAR *et al.*, 2016; SANTOS; BEUREN; SKREPITZ, 2022) para reduzir ajustes no orçamento mediante aprovação dos familiares. Com isso, o problema que direciona esta pesquisa é: *como se dá a*

constituição da folga orçamentária no processo de planejamento e controle de duas empresas familiares com estruturas de gestão distintas?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Compreender e discutir a constituição da folga orçamentária no processo de planejamento e controle em duas empresas com estruturas de gestão distintas, sob a ótica da Teoria da Estruturação. Para o desenvolvimento da presente pesquisa são realizados dois estudos de casos em empresas familiares. As empresas participantes possuem diferentes composições de gestão, sendo uma com participação predominante de membros familiares em cargos de gestão e outra em que a gestão é composta totalmente por membros não familiares. O propósito não é de comparação entre estruturas distintas, mas compreender a relação da estrutura e ação do gestor em conformidade com os elementos presentes nas dimensões do pressuposto da Teoria da Estruturação, a dualidade da estrutura.

1.3.2 Objetivos específicos

Como objetivos específicos espera-se:

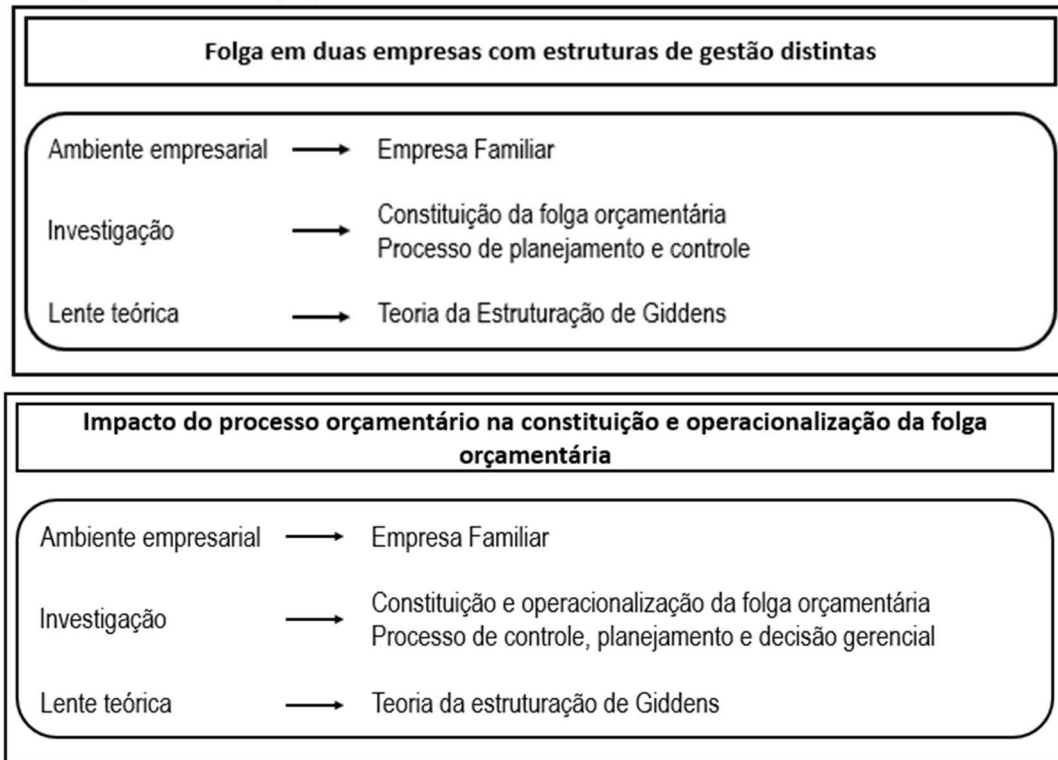
- Averiguar a participação familiar no gerenciamento do processo orçamentário e constituição da folga das empresas estudadas;
- Verificar o conceito de folga orçamentária percebido e/ou adotado nas empresas familiares participantes desta pesquisa.

1.4 Tese Proposta

Compreender a constituição da folga orçamentária em empresas familiares sinaliza um caminho a ser percorrido pela pesquisa científica. Portanto, defende-se a tese de que: as empresas familiares, mesmo que tenham diferentes composições de gestão, constituem a folga orçamentária ao realizar os processos de controle, planejamento. Conforme, direcionam os elementos das dimensões estrutura e interação do agente na Teoria da Estruturação de Giddens.

A Figura 1 ilustra a proposta de tese apresentada para o presente estudo.

Figura 1 - Esquematização tese proposta



Fonte: elaborada pela autora.

Conforme apresenta a Figura 1, o objeto da pesquisa se concentra na investigação do processo de constituição da folga orçamentária de acordo com as diretrizes identificadas no SCG e no artefato gerencial orçamento. O ambiente empresarial em que os estudos de casos são realizados é a empresa familiar. A constituição da gestão das empresas familiares é diferente (GIMENO; BAULENAS; COMA-CROS, 2010), sendo uma empresa com gestores não pertencentes à família fundadora e a outra empresa com membros familiares atuantes na gestão. Particularidade essa investigada com base no pressuposto da dualidade da estrutura descrita por Giddens (2009) na Teoria da Estruturação.

1.5 Justificativa e Contribuição

As empresas familiares apresentam atributos que as diferenciam do tipo não familiar como a possibilidade do envolvimento da família na gestão do negócio (LONGENECKER; MOORE; PETTY, 1997), participação de membros do Conselho na tomada de decisões, influência nas diretrizes organizacionais (DONNELLEY, 1967), proporcionalidade de capital,

sinalização de sucessão e propriedade continuada à imagem do fundador (LODI, 1993; BERRONE *et al.*, 2010; CHRISMAN *et al.*, 2012).

Assim, é oportuno investigar empresas familiares com diferentes composições de gestão (de grande porte e sem restrição do setor econômico, com abertura (ou não) da gestão para membros não integrantes à família fundadora do negócio), partindo da visão de que a gestão realizada exclusivamente por membros da família não estaria livre das influências nas relações emocionais e familiares. Além disso, a integração de membros não familiares possibilitaria o processo decisório com maior eficiência gerencial quanto aos interesses organizacionais (MUZZIO; SILVA JÚNIOR, 2014).

Dadas as características de gestão de empresas familiares com diferentes composições, sob a ótica da Teoria da Estruturação, justifica-se o desenvolvimento desta pesquisa mediante as contribuições sobre as especificidades da folga orçamentária, observando o papel do gestor no processo decisório para o alcance dos objetivos organizacionais. Após a realização de uma revisão de escopo para mapear o conceito de folga orçamentária e identificar as abordagens de pesquisas sobre a temática, evidencia-se quatro principais eixos pesquisados que são:

Examinar o efeito da cultura e do ambiente sobre a folga orçamentária (MOENE, 1986; LAU; EGGLETON, 2004; DOUGLAS; WIER, 2005; BRUNS; HIMMLER, 2011; HALIAH, 2021; OSAJIMA; AQUINO, 2013; NG; WANG, 2018; ALIABADI; MASHAYEKHI; GAL, 2019; AMIR *et al.*, 2021; DALLABONA; SILVA; LAVARDA, 2019; DOUTHIT; MAJERCZYK, 2019).

Identificar literatura sobre a folga orçamentária (LAL; DUNK; SMITH, 1996; JUNQUEIRA; OYADOMARI; MORAES, 2010; QUINTAS; BEUREN, 2011; SANTOS *et al.*, 2016; GOMES; LAVARDA; TORRENS, 2012; DAUMOSER; HIRSCH; SOHN, 2018).

Identificar papel do Sistema de Controle Gerencial na criação ou redução da folga orçamentária (SHEEHAN, 2008; FUAD; SYAFRUDDIN; MU'ID, 2012; LANGEVIN; MENDOZA, 2013; KLEIN; BEUREN; VESCO, 2019; BEUREN; AMARO; MURRO, 2020).

Investigar relação dos gerentes/gestores com a folga orçamentária: pesquisas que investigaram o impacto da folga orçamentária no planejamento estratégico, esquemas de incentivos baseados no orçamento e fatores que afetam os gerentes a criarem folga orçamentária (NOURI, 1994; DOUGLAS; WIER, 2000; STEDE, 2000; YUEN, 2004; ELMASSRI; HARRIS, 2011; BEUREN; WIENHAGE, 2013; LAVARDA; FANK, 2014; YILMAZ; ÖZER; GÜNLÜK, 2014; BAERDEMAEKER; BRUGGEMAN, 2015; LIESSEM *et al.*, 2015; RAMDEEN; TAYLOR; LEE, 2019; PEYERL; BECK; MUCCI, 2020).

Foram identificadas pesquisas sobre honestidade nos relatórios de orçamento dos gerentes ou subordinados quando existe a folga orçamentária (CHOW; COOPER; HADDAD, 1991; FISHER; FREDERICKSON; PEFFER, 2002; CHURCH; HANNAN; KUANG, 2012; GAGO-RODRÍGUEZ; NARANJO-GIL, 2016; BLAY; DOUTHIT; FULMER III, 2019; GUO *et al.*, 2020). Pesquisas também investigaram o comportamento dos gerentes mediante possibilidade de benefícios (MERCHANT, 1985; DUNK; PERERA, 1997; DAVILA; WOUTERS, 2005; CHEN, 2012; HU; SZMEREKOVSKY, 2017; CHURCH; KUANG; LIU, 2019; LAU; EGGLETON, 2000).

Quanto ao processo de gestão, foram identificados artigos que abordam aspectos relacionados as ferramentas, o processo de gestão e folga orçamentária (KAMIN; RONEN, 1978; STEDE, 2001; ARNOLD; GILLENKIRCH, 2011; WEISS; HOEGL; GIBBERT, 2011; BUZZI *et al.*, 2014; MAIGA; NILSSON; JACOBS, 2014; WIDANAPUTRA; MIMBA, 2014; BEUREN; BECK; POPIK, 2015; BEUREN; VERHAGEM, 2015; YUEN; LAW; TAYLES, 2015; CHEN *et al.*, 2016; HERCULANO; CHIARELLO, 2016).

Embora os estudos investiguem o comportamento dos gestores em relação a folga orçamentária, nota-se a possibilidade de contribuir com a literatura sobre a compreensão de como se comportam gestores em empresas familiares de diferentes estruturas gerenciais, sendo uma com membros predominantemente familiares e outra com gestores não familiares na utilização da folga orçamentária. Complementa-se as abordagens identificadas, ao apoiar-se na dualidade da estrutura, pressuposto da Teoria da Estruturação, pois através de suas dimensões (estrutura da empresa e interação do gestor) fortalece a investigação dessa pesquisa ao proporcionar um olhar para a relação do indivíduo tomador de decisão com as regras da estrutura empresarial familiar. O nível de interação dos membros da gestão irá ocorrer mediante interpretação das normas da organização.

Dessa forma, entende-se como inovação a presente pesquisa realizar uma análise da constituição da folga orçamentária em duas empresas familiares que possuem a gestão com a composição heterogênea quanto à ligação familiar e, conseqüentemente, os cargos constituídos e ocupados por membros familiares. Para tal objetivo, apoia-se na dualidade da estrutura da Teoria da Estruturação de Giddens (2009), teorema o qual propicia a compreensão da interação entre os gestores, membros familiares ou não, com as regras da estrutura da empresa familiar.

Compreendendo a ampla possibilidade de pesquisa dentro do contexto nacional (SOUZA, *et al.*, 2021) ao direcionar a pesquisa qualitativa para dois estudos de casos em empresas familiares com composição de gestão heterogênea, o desenvolvimento deste estudo

tem o propósito de contribuir com novas discussões sobre o processo de controle gerencial e a aplicação do conceito de folga orçamentária, auxiliando os demais pesquisadores e profissionais interessados na aceção científica sobre os sistemas de controles gerenciais, orçamento empresarial e o uso folga orçamentária.

O presente estudo contribui também com a literatura acerca do desenvolvimento de abordagens complementares ao *mainstream* na pesquisa em contabilidade gerencial (RYAN; SCAPENS; THEOBOLD, 2002). A perspectiva interpretativista possibilita aprofundamento em determinado fenômeno da área de gestão que pesquisas com características neoclássicas poderiam não alcançar. O uso da teoria social de Giddens para compreender a interação entre os agentes e as estruturas organizacionais parece ser um amplo caminho a ser percorrido (WANDERLEY; CULLEN, 2011; LOURENÇO; SAUERBRONN, 2018).

Diante dos quatro eixos identificados sobre pesquisas que abordaram a folga orçamentária, a Figura 2 apresenta o eixo a ser investigado no presente estudo.

Figura 2 - Constituição da folga orçamentária no processo de planejamento e controle de duas empresas familiares

Compreender e discutir a constituição da folga orçamentária no processo de planejamento e controle em duas empresas com estruturas de gestão distintas, sob a ótica da Teoria da Estruturação	
Qual a relevância do tema?	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Complemento a literatura de sistema de controle gerencial (SCG). ▪ Uso Teoria da Estruturação para compreender o sistema de interação entre os gestores e a estrutura empresarial. ▪ Compreender a constituição da folga orçamentária duas empresas familiares. 	
Por quê realizar essa pesquisa?	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Compreensão da estrutura do processo orçamentário na constituição e operacionalização da folga orçamentária. ▪ Construção dos dados em diferentes estruturas de empresas familiares. As duas empresas não serão comparadas, mas investigadas a fim de conhecer mais sobre a operacionalização da folga orçamentária. ▪ Método qualitativo, mesmo com resultados não generalistas, explorar/apresentar como o instrumento gerencial “orçamento” é utilizado e estruturado em empresas familiares, além de demonstrar a percepção sobre a temática folga orçamentária em diferentes níveis hierárquicos em empresas de grande porte. 	
Resultados esperados após estudos de casos	
Agentes do processo orçamentário	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Averiguar a participação familiar no gerenciamento do processo orçamentário e constituição da folga das empresas estudadas; ▪ Verificar o conceito de folga orçamentária percebido e/ou adotado nas empresas familiares participantes desta pesquisa.
Empresa familiar (composição heterogênea)	
Conhecer estrutura do SCG / orçamento	
Averiguar constituição da folga orçamentária	
Compreender e discutir a constituição e operacionalização da folga orçamentária no processo de planejamento e controle em duas empresas com estruturas de gestão distintas, sob a ótica da Teoria da Estruturação	
Qual a relevância do tema?	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Complemento a literatura de sistema de controle gerencial (SCG). ▪ Averiguação sobre a constituição e operacionalização da folga orçamentária duas empresas familiares. 	
Por quê realizar essa pesquisa?	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Compreensão da estrutura do processo orçamentário na constituição e operacionalização da folga orçamentária. ▪ Construção dos dados em diferentes estruturas de empresas familiares. As duas empresas não serão comparadas, mas investigadas a fim de conhecer mais sobre a operacionalização da folga orçamentária. ▪ Método qualitativo, mesmo com resultados não generalistas, explorar/apresentar como o instrumento gerencial “orçamento” é utilizado e estruturado em empresas familiares, além de demonstrar a percepção sobre a temática folga orçamentária em diferentes níveis hierárquicos em empresas de grande porte. 	
Resultados esperados após estudos de casos	
Agentes do processo orçamentário	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Visão dos agentes sobre a estrutura do SCG ▪ Averiguação de elementos de flexibilidade e rigidez para identificar a folga orçamentária ▪ Investigação se as metas impactam ou são impactadas pela folga orçamentária ▪ Visualização se diferentes cargos (níveis hierárquicos) enxergam a folga orçamentária de maneira semelhante ou distinta
Empresa familiar (composição heterogênea)	
Conhecer estrutura do SCG / orçamento	
Averiguar constituição e operacionalização da folga orçamentária	

Fonte: elaborada pela autora.

Portanto, ainda que a temática folga orçamentária já tenha sido abordada em estudos anteriores, o formato ao qual se propõem esta pesquisa, como representado na Figura 2, demonstra ser oportuno o desenvolvimento do estudo que irá contribuir com a literatura da área gerencial.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 Teoria da Estruturação

A pesquisa social, em grande parte das teorias organizacionais, baseava-se em pressupostos que não alinhavam de um mesmo lado a realidade social e o agente social. São referências ontológicas e epistemológicas constituídas por posições antagônicas, objetividade-subjetividade, não vistas como pressupostos conciliáveis para a realização de uma investigação social (ROSSONI; GUARIDO FILHO; CORAIOLA, 2013).

A expressão "teoria social" é utilizada por Giddens (2009) com a finalidade de incorporar temas dimensionados de todas as ciências sociais relacionando-os com a ação humana. A fim de afastar a tradição de generalizações das pesquisas ortodoxas empíricas, a teoria social da estruturação manifesta um olhar de interpretação sobre a interação do indivíduo com a estrutura (regras e recursos).

O desenvolvimento de explicações sobre a relação sociológica entre a agência humana (comportamento do indivíduo) e a estrutura social depara-se com o problema do posicionamento epistemológico escolhido pelo pesquisador. Os esforços devem se concentrar na dinâmica dos fenômenos sociais. Ao partir de uma fundamentação funcionalista, as estruturas organizacionais são priorizadas em relação as ações dos indivíduos. De outro ponto de vista, a proposta giddensiana, dualismo de estrutura, ao considerar o quadro metodológico para observar o fenômeno social de interação, ressalta a interpretação da ação dos sujeitos sociais como influenciadora e transformadora do funcionamento da sociedade (GIDDENS, 2009).

A Teoria da Estruturação posiciona-se frente as abordagens antagônicas e dualistas nas teorias sociais, a fim de explicar os fenômenos analisados com essa abordagem sociológica *non-mainstream*. Suas diretrizes propõem o desenvolvimento de estudos nas áreas de Ciências Sociais e em Estudos Organizacionais apesar das críticas quanto a dificuldade de aplicação empírica e que a proposta apresenta implicações pouco desenvolvidas (BRYANT, 1992; ROSSONI; GUARIDO FILHO; CORAIOLA, 2013). Estes questionamentos são comuns a própria natureza da sociologia (GIDDENS, 2009).

As práticas sociais e como os agentes as estruturam constituem a abordagem da Teoria da Estruturação. Com isso, a referida teoria não pretende explicar impactos, mas sim perceber a relação de estruturação, interação entre a estrutura e a ação dos agentes de maneira subjetiva

(SANTOS; LOPES; MEURER, 2019). A estrutura compreende “o conjunto de regras e recursos implicados, de modo recursivo, na reprodução social; as características institucionalizadas de sistemas sociais têm propriedades estruturais no sentido de que as relações estão estabilizadas através do tempo e espaço” (GIDDENS, 2009, p. 35).

Regras e recursos são sistemas presentes nas propriedades estruturais e o modo interpretativo se concentra na interação entre a estrutura e a ação. Na Teoria da Estruturação o papel do agente é compreendido de maneira em que cada evento possibilite uma atuação diferente, intencionalmente ou inconscientemente. A influência do ator em um processo acontece pela sua capacidade de intervir ou não no ambiente do qual faz parte. Com isso, ressalta-se a característica do poder da ação em realizar mudanças na estrutura em que o agente está inserido (GIDDENS, 2009).

As regras representam os dois elementos normativos e códigos de significação, enquanto os recursos, também divididos em dois tipos, podem ser “recursos impositivos, que derivam da coordenação das atividades dos agentes humanos, e recursos alocativos, procedentes do controle de produtos materiais ou de aspectos do mundo material” (GIDDENS, 2009, p. 35).

Os pesquisadores sociais guiam-se por pressupostos para a interpretação da investigação realizada e construção do argumento de pesquisa. Desta forma, conhecer os pressupostos estruturacionista é fundamental. Os autores Rossoni, Guarido Filho e Coraiola (2013), com a finalidade de realizarem uma discussão quanto a abordagem da Teoria da Estruturação de Giddens nas pesquisas organizacionais, trouxeram recomendações metodológicas de forma a alimentar o emprego de tal teoria. Com isso destacaram as premissas e hipóteses da Teoria da Estruturação, representadas também no estudo de Valmorbidia e Ensslin (2020), conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Pressupostos da Teoria da Estruturação

Pressuposto	Descrição
Realidade como construção intersubjetiva dos Atores	<ol style="list-style-type: none"> 1. A realidade só existe mediante reconhecimento intersubjetivo dos atores; 2. Conhecimento mútuo por membros da sociedade, possibilitando manutenção e desenvolvimento da conduta social; 3. A forma social é uma interpretação, o que torna incoerente aceitar a forma objetivada da realidade.
Dualidade da estrutura	<ol style="list-style-type: none"> 1. Estruturas (regras e recursos) são meio e fim da ação social; 2. Estruturas são simultaneamente limitadoras e habilitadoras da ação; 3. Agência é um elemento fundamental no processo de construção social; 4. As estruturas são virtuais, se projetam nos momentos de interação permitindo transformação e construção de novos elementos institucionais.
Dupla hermenêutica	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pesquisa social é uma construção humana, demanda alinhamento de significados do pesquisador em relação às interpretações mantidas pelos membros da comunidade de interesse;

	2. Capacidade reflexiva com relação à sua posição e visão da realidade; 3. O pesquisador deve reconhecer a origem de emissão de suas proposições, pois com elas age como transformador da realidade.
Posicionamento estrutural	1. Aceitação do reconhecimento de posição social a partir da prática.

Fonte: Giddens (1984, 2009); Rossoni, Guarido Filho e Coraiola (2013); Valmorbida e Ensslin (2020).

Dentre os pressupostos da Teoria da Estruturação: Realidade como construção intersubjetiva dos atores (a forma social é uma interpretação); Dualidade da estrutura (estruturas são simultaneamente limitadoras e habilitadoras da ação); Dupla hermenêutica (pesquisa social é uma construção humana, demanda alinhamento de significados do pesquisador em relação às interpretações mantidas pelos membros da comunidade de interesse); Posicionamento estrutural, a Dualidade da estrutura é apontada na literatura como o eixo central da teoria (GIDDENS, 2009).

Sobre a dualidade que envolve a estrutura e a ação, a teoria estruturacionista destaca que a estrutura compreende as regras e os recursos que existem de forma virtual e que, por meio da relação recursiva, a estrutura permite a reprodução de sistemas sociais ao longo do tempo por meio da interação dos agentes. Do outro lado dessa dualidade estão os atores participantes do sistema social com capacidade de atuação, mediante interpretação e condutas que geram mudanças intencionais ou inconscientes pelo fato de estarem inseridos no sistema social (GIDDENS, 2009).

O teorema da dualidade da estrutura é representado por Giddens (2009), conforme Quadro 2:

Quadro 2 - Dualidade da estrutura

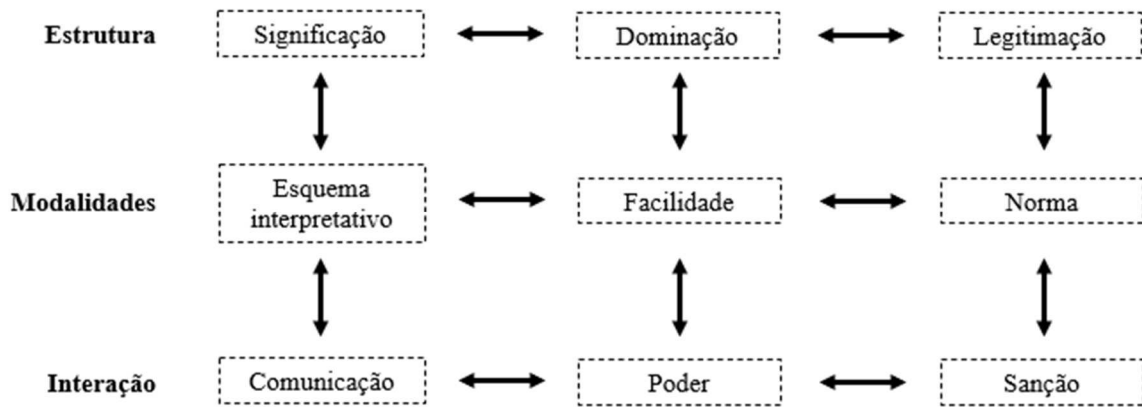
Estrutura (s)	Sistema(s)	Estruturação
Regras e recursos, ou conjuntos de relações de transformação, organizados como propriedades de sistemas sociais.	Relações reproduzidas entre atores ou coletividades, organizadas como práticas sociais regulares.	Condições governando a continuidade ou transformação de estruturas e, portanto, a reprodução de sistemas sociais.

Fonte: Giddens (2009, p. 29)

A Teoria da Estruturação demonstra uma representação da realidade dos sistemas sociais. O conceito de estruturação reflete a (des)continuidade das estruturas. Com isso, o processo de estruturação possibilita compreender as mudanças estruturais por intermédio das ações e, recursivamente, como a ação é constituída nas propriedades estruturais conforme o pressuposto da dualidade que apresenta que as estruturas são meio e fim da ação dos atores individuais, constituindo um processo contínuo de mudança social (JUNQUILHO, 2000; PERES JR; PEREIRA, 2014).

A representação gráfica dos elementos propostos por Giddens demonstra a dualidade da estrutura e seus pilares.

Figura 3 - Dimensões da dualidade da estrutura



Fonte: Giddens (2009, p. 34)

Conforme relata Junquilha (2003), a dualidade da estrutura é conectada pelos domínios da estrutura e da ação humana (interação) por meio de três modalidades: esquema interpretativo, facilidade e norma, representado na Figura 3 do modelo das dimensões da dualidade da estrutura de Giddens (2009). Portanto, as modalidades têm papel de mediadoras entre as dimensões da estrutura (significação, dominação e legitimação) e da interação, e representam a cognoscitividade dos agentes em relação aos componentes estruturais (JUNQUILHO, 2003).

O termo dualismo da filosofia representa a existência de duas realidades contrárias. A dualidade aqui se concentra na interação dos agentes e estruturas. A Teoria da Estruturação tem como foco central os sistemas sociais. Aqui neste estudo o modelo da dualidade da estrutura será aplicado para o ambiente empresarial familiar representado por duas empresas operantes em setores da indústria e atacadista, e ainda com a governança heterogênea pois uma possui representantes familiares na composição da gestão e outra somente membros não familiares no processo de decisão. O interesse é de compreender os domínios estrutura e interação, conforme dimensões da dualidade da estrutura (estrutura e interação) abordadas por Giddens (2009).

A modalidade esquema interpretativo evidencia os saberes dos agentes sociais e gestores, sobre a realidade e possibilita a ação de compartilhamento, interpretação e comunicação dos significados na interação com a estrutura das empresas familiares (JUNQUILHO, 2003). Desta forma, os esquemas interpretativos condicionam a interação entre a comunicação dos gestores e oferecem significado as regras sociais da estrutura.

Ao olhar para o modelo proposto na Teoria da Estruturação Giddens (2009), ressalta-se que os atores humanos monitoram suas atividades e de outros agentes. Assim os esquemas interpretativos incorporam ao ‘estoque’ de conhecimentos dos atores. Esses estoques de produção e reprodução de interação são refletidos na sustentação da comunicação. Essa cognoscitividade do agente social é representada pela modalidade que intercede a estrutura e a interação. As “estruturas de significação tem sempre de ser apreendidas em conexão com dominação e legitimação, uma vez que mais isso conduz à influência penetrante do poder na vida social” (GIDDENS, 2009, p.37).

O elo chamado por Giddens como “facilidade” no modelo da dualidade da estrutura é o meio que os agentes utilizam para atingir seus objetivos, considerando a dominação no nível da estrutura e o poder na dimensão da interação. Os gestores das empresas familiares possuem metas e resultados a serem alcançados. Assim, essa modalidade se refere a prática do poder na dimensão da interação (JUNQUILHO, 2003), ou seja, a capacidade de mudar a realidade através da ação (GIDDENS, 2009).

O desenvolvimento de explicações sobre a relação sociológica entre o comportamento humano e a estrutura na pesquisa social depara-se com o problema do posicionamento epistemológico escolhido pelo pesquisador. Os esforços devem se concentrar na dinâmica dos fenômenos sociais. A proposta giddensiana, ao considerar o quadro metodológico para observar o fenômeno social de interação, ressalta a interpretação da ação dos sujeitos sociais como influenciadora e transformadora do funcionamento da sociedade (GIDDENS, 2009).

A modalidade norma diz respeito às regras e códigos norteadores de ação dos agentes, no domínio da interação é a ordem moral, as regras podem facilitar ou restringir condutas e no domínio estrutura essas normas consentem a legitimação de determinada ordem. Com isso, essa modalidade relaciona as ações institucionalizadas na estrutura reforçando ordens normativas da interação social (JUNQUILHO, 2003). O comportamento dos gestores de empresas familiares, membros ou não das famílias, é resultado das normas legitimadas institucionalmente por meio de planejamentos estratégicos e artefatos gerenciais, contexto esse investigado no objetivo da presente pesquisa.

Essa relação integrada da estrutura e ação do agente recebe destaque para produção científica na contabilidade, expandindo a perspectiva estruturacionista nos objetos de estudo da contabilidade, principalmente envolvendo o controle gerencial (SANTOS; LOPES; MEURER, 2019). Desta maneira, torna-se possível olhar para o gestor a partir da ótica da Teoria da Estruturação e compreender a cognoscitividade do agente em diferentes estruturas de gestão

em empresas familiares, com base na sua capacidade interpretativa para o processo de planejamento e controle.

Neste estudo, o uso da Teoria da Estruturação ocorre para compreender o impacto gerado pelo processo gerencial orçamentário na constituição da folga orçamentária em empresas familiares, ainda que apresentem estruturas de gestão heterogêneas. A proposta da Teoria da Estruturação alinha-se ao objetivo da pesquisa, pois mediante ao contexto de empresa familiar serão analisadas as ações dos indivíduos (membros da gestão que participam do processo de elaboração do orçamento) e as delimitações de regras e recursos (estrutura).

2.2 Empresas Familiares

Em estudos que abordam sobre as organizações não é difícil encontrar o tema empresa familiar. Ao longo dos anos publicações que mencionaram ou utilizaram como objeto de estudo empresas do tipo familiar podem ser identificadas em periódicos internacionais e nacionais.

Com o intuito de contribuir com toda a literatura existente a presente pesquisa complementa as demais na área, porém alinhado à proposta do estudo o objetivo é investigar no ambiente empresarial familiar elementos do processo orçamentário que possam gerar impacto na constituição da folga orçamentária.

A literatura apresenta diferentes definições para o que seriam as empresas familiares. Donnelley (1967) considera empresa familiar aquela que já tenha passado por processo de sucessão e esteja na propriedade da família há, pelo menos, duas gerações. De acordo com o autor, a família deve exercer influência sobre as diretrizes organizacionais de forma que o vínculo familiar esteja presente no conselho administrativo ou nas tradições que representam os valores institucionais da família.

Lodi (1993) cita que a empresa familiar deve possuir valores relacionados com um sobrenome de família ou com a figura do fundador. Já Longenecker, Moore e Petty (1997) manifestaram que a estrutura de propriedade familiar está relacionada com o controle e a participação de pelo menos dois familiares, não necessariamente deve ser caracterizada pela sucessão.

Embora não se conheça uma definição dominante a ser aplicada como o principal conceito de empresa familiar, fato é que são estruturas diferentes daquelas empresas classificadas como não familiares, pois os objetivos organizacionais podem ir além dos interesses financeiros como a preservação da família no negócio. A continuidade da família, o

processo de sucessão, a perpetuação do patrimônio dentro da família e a riqueza socioemocional, estão entre as características que distinguem essa estrutura empresarial (BERRONE *et al.*, 2010; CHRISMAN *et al.*, 2012).

As empresas familiares se distinguem basicamente por seus “laços familiares” (RICCA NETO, 1998). No entanto, a participação dos membros da gestão das organizações familiares pode ser constituída de formas distintas. A empresa familiar pode ser aquela que tenha realizado o processo de sucessão ou dispor de representantes da família à frente de decisões ou de conselho administrativo, assim como distribuir o poder das decisões gerenciais para membros não pertencentes à família fundadora da empresa. Portanto, pode-se inferir que empresas familiares possuem governanças heterogêneas (MELIN; NORDQVIST, 2007).

Nota-se, portanto, distintas classificações do que seria de fato uma empresa familiar. Dawson e Mussolino (2014) realizaram uma revisão sistemática da literatura a fim de evidenciar o que classifica as empresas familiares como distintas das empresas não familiares. As autoras apresentaram três construtos que são identificados nessa abordagem: *socioemotional wealth*, *essence of family business* e *familiness*. Diante das definições e medição apresentadas pelas autoras, o construto a ser adotado por essa pesquisa será *essence of family business*, embora a terminologia adotada como categoria será envolvimento da família, considerando que é um elemento da vertente.

Nessa vertente, atribui-se como classificação de empresa familiar a ser medida a partir do controle familiar transgeracional (expectativa de que o futuro sucessor seja um membro da família) e envolvimento familiar (comprometimento que demonstra alinhamento entre interesses familiares e da empresa de forma predominante) (CHRISMAN *et al.*, 2012).

Em empresas familiares os papéis de propriedade e gestão podem se distinguir conforme a estrutura de governança. Sendo assim, a constituição da gestão da empresa definida como familiar pode conter indivíduos pertencentes à família, assim como membros externos (GIMENO; BAULENAS; COMA-CROS, 2010). A inclusão de membros externos em cargos de gestão em empresas familiares busca por indivíduos fora do quadro da família e que possam contribuir para o crescimento da organização quando a mesma não contém herdeiros preparados para assumir o negócio (LETHBRIDGE, 1997).

Cada organização terá uma composição de governança que possa divergir de outras quanto ao envolvimento da família na propriedade e gestão, formas de incentivo e normas de legitimidade (NORDQVIST; SHARMA; CHIRICO, 2014). Para continuidade no cenário de alta competitividade do mercado, por motivo de sucessão ou objetivos estratégicos, pode chegar

o momento em que a estrutura da gestão da empresa familiar necessite de profissionais não pertencentes à família.

De maneira complementar, por meio da literatura sobre a taxonomia da essência de empresas familiares, quatro tipos de empresas familiares foram identificados: “controle familiar com valores homogêneos baixos, controle familiar dedicado com valores fortes, empresa familiar após o tempo do fundador com valores fortes e família envolvida no controle e gestão com valores de apoio dos funcionários” (FREZATTI *et al.*, 2021, p. 1).

Na literatura o posicionamento principal é de que a sobrevivência e melhor eficiência demandam por profissionais não familiares, a fim das condições técnicas, meritocráticas ou racionalidade não serem substituídas por aspectos emocionais (HALL; NORDQVIST, 2008, MUZZIO, 2013). O movimento de incluir membros não familiares nas organizações representa uma aproximação da realidade de estruturas empresariais não familiares, demandando por estruturas mais formais de controle (STEWART; HITT, 2012; EKLUND; PALMBERG; WIBERG, 2013; BORMANN; BACKS; HOON, 2021).

Embora a formalidade não esteja presente somente em estruturas não familiares, Cromie, Stephenson e Monteith (1995) identificaram a utilização de sistemas de controles formais, tidos como elementos comuns de empresas não familiares, em empresas com a gestão familiar na Grã-Bretanha. Os autores reforçam que é um estereótipo usar o termo “profissionalização” para se referir a membros externos quando empresas familiares possuem gestores familiares que estão executando suas funções por mérito, adoção de sistemas formalizados e formações especializadas para tais funções. Membros familiares também podem ter formação técnica para conduzir a empresa (DYER, 1989; MILLER; LE BRETON-MILLER, 2006).

Na estrutura da governança de empresas familiares são identificados elementos como: assembleia, conselho de administração, diretoria executiva, diretor executivo (CEO) e conselho de família (FREZATTI *et al.*, 2021, p. 8). Dentre as características dessas estruturas na governança familiar está a reunião de família, que tem por característica a informalidade e frequência que depende de cada empresa. Já o conselho de família é uma estrutura mais formal e tem como abordagem a governança exercida pelos membros da família, sendo essa estrutura mais utilizada em empresas maiores (NORDQVIST; SHARMA; CHIRICO, 2014).

A assembleia dos acionistas tem a finalidade de discutir obrigações legais, definir membros do conselho administrativo e nomear ou destituir CEO, conforme escolha de cada empresa. Mas, geralmente, a assembleia é anual. O conselho de administração é tido como um

órgão essencial para os negócios desenvolvendo funções estratégicas, avaliação da alta administração e do *CEO*, tratando dos interesses dos acionistas e demais partes interessadas (NORDQVIST; SHARMA; CHIRICO, 2014).

Outro órgão percebido em empresas familiares que tem o objetivo de contribuir com a gestão do negócio é o conselho consultivo. Ele possui vantagens semelhantes à de conselhos mais formais permitindo análise de recursos e definição de responsabilidades. No entanto, utilizado em empresas com menos tempo de mercado e de tamanho menor (GERSICK; FELIU, 2014). Por fim, a alta administração é um órgão que possibilita definições de estratégias para atingir as metas da organização e, conforme a estrutura em uma empresa familiar, pode conter membros familiares e não familiares (ANDERSON; REEB, 2003).

Visto que a heterogeneidade deve ser levada em consideração no desenho organizacional (WESTHEAD; HOWORTH, 2007) e presumindo diferentes composições de gestão (membros familiares e não familiares), a governança familiar poderá impactar nas diretrizes estratégicas como a estrutura do SCG utilizados na empresa.

A adoção das ferramentas de gestão contribui com a governança familiar, seja na compreensão, implementação e manutenção do orçamento empresarial que subsidia o processo de planejamento e controle. Quando a gestão da empresa é realizada por membros familiares se espera forte influência no processo de tomada de decisões (ARTEAGA; ESCRIBÁ-ESTEVE, 2021) e considerando o objetivo do presente estudo de investigar o impacto do SCG na folga orçamentária em empresas familiares, realizar os estudos de casos em empresas familiares com governança heterogêneas parece ser oportuno para a construção do conhecimento na área gerencial.

2.3 Sistema de Controle Gerencial

Os SCG são essenciais para o processo de gestão das empresas (NISIYAMA; OYADOMARI, 2012). O uso das informações contábeis faz parte das estratégias definidas pelas organizações de acordo com seus objetivos propostos. Desta forma, os SCG facilitam a realização do controle gerencial (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008). Controle Gerencial é um sistema composto por regras, práticas, valores e outras atividades de gerenciamento colocadas em prática para orientar o comportamento dos colaboradores, conforme as metas definidas pela gestão da empresa (MALMI; BROWN, 2008).

O planejamento da empresa, a coordenação das atividades, a comunicação, avaliação das informações e decisões são funções do controle gerencial e estas atividades impactam no comportamento das pessoas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008). Portanto, podemos definir o controle gerencial como o “processo de guiar a organização para padrões viáveis de atividade em um ambiente em mudança” (BERRY; BROADBENT; OTLEY, 2005, p.18).

Na literatura, o Modelo teórico de SCG de Malmi e Brown (2008) apresenta um pacote de SCG de abordagem de controle, conjunto e sistemas que possibilitam uma visão holística das práticas de controle. Os elementos desse modelo são: planejamento; cibernético; recompensa e compensação; administrativo; e cultural. De acordo com os autores, os SCG não operam isoladamente e deve-se considerar o fenômeno como um todo. Ao compreender os SCG como um pacote pode-se contribuir para projetar controles e impulsionar o desempenho organizacional.

Figura 4 - Modelo Malmi e Brown (2008) – Pacotes de SCG

Cultural						
Grupo		Valores				Símbolos
Planejamento		Cibernético				Recompensa e Compensação
Planejamento estratégico	Planejamento operacional	Orçamento	Sistemas de medidas financeiras	Sistemas de medidas não financeiras	Sistemas de medidas híbridas	
Administrativo						
Estrutura de Governança		Estrutura organizacional				Políticas e procedimentos

Fonte: Malmi e Brown (2008, p. 291).

Para a execução do controle gerencial a literatura destaca os instrumentos e técnicas utilizadas pela gestão, conhecidos como artefatos de controle gerencial. Quando as empresas utilizam esses artefatos há maior possibilidade de atingir metas definidas pela gestão, embora essa existência e aplicação de instrumentos para controle gerencial exija consumo de recurso como dinheiro, tempo, equipamentos, treinamentos, entre outros (FREZATTI *et al.*, 2012).

Alguns dos artefatos utilizados para controle gerencial destacados na literatura são: planejamento estratégico, *Balanced Scorecard (BSC)*, orçamento, métodos de custeio (variável, direto ou por absorção), programas de melhoria da qualidade, entre outros (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; FERREIRA; OTLEY, 2006). Neste estudo o orçamento é o instrumento escolhido como base de coleta de informações durante o processo de gestão sob a ótica da Teoria da Estruturação, lente já utilizada por pesquisas que abordaram o sistema

orçamentário (CHUNG; PARKER, 2008; CONRAD, 2005; GURD, 2008; MACINTOSH; SCAPENS, 1990; WANDERLEY; CULLEN, 2012).

2.3.1 Orçamento empresarial

Com um instrumento que possibilita a definição de metas e objetivos, alinhados com o planejamento estratégico, o orçamento empresarial auxilia o processo de gestão, planejamento e controle de maneira formal (BORNIA; LUNKES, 2007; EYERKAUFER; POSSAMAI; GONÇALVES, 2014). Ao figurar os objetivos empresariais o orçamento não somente irá prever os futuros resultados financeiros e possibilitar seu controle, mas contribuir com o processo de alinhar todas as unidades para que os planos da empresa sejam atingidos. Portanto, é um instrumento que auxilia na otimização dos resultados empresariais, conforme perspectivas de crescimento das empresas (PADOVEZE, 2010).

Orçamento de tendências e base zero são conceitos utilizados para execução do plano orçamentário e os orçamentos estático e flexível são os dois tipos bases de orçamentos (PADOVEZE, 2010). O orçamento de tendências traz para sua formulação o histórico da empresa. As informações utilizadas para delimitação de despesas ou receitas são alimentadas por ocorrências passadas da empresa e a estabilidade econômica do setor de atuação é favorável para a aplicação desse conceito de orçamento (HOJI, 2018). Já o orçamento base zero é antagônico ao de tendências em razão de desconsiderar dados anteriores e ter como proposta rediscutir a necessidade de toda a empresa sempre que for elaborado um orçamento (PADOVEZE, 2010).

O orçamento estático tem como regra a estabilidade entre os valores orçados e os realizados. Variações fora do que foi limitado devem ser justificadas pelos gestores. Empresas com maior número de unidades tendem a adotar esse tipo orçamentário justificado pela facilidade de controle. E, mesmo que sejam identificadas alterações significativas e versões retificadas sejam adotadas, o orçamento original é mantido (HOJI; SILVA, 2010). O orçamento flexível permite a realização de ajustes em todos os níveis de atividades. Nesse tipo de orçamento a variação entre o real e o orçado não seria uma restrição (HORNGREN, 1985; HOJI, 2018).

A implantação do orçamento é considerada como vantagem competitiva para a empresa por contribuir com a gestão, planejamento, execução e controle das operações, sendo capaz de otimizar o processo de tomada de decisão - mesmo que seja apontado como um limitador a

dependem do tipo de orçamento escolhido, como o estático que essencialmente tem traços de inalterabilidade, o tempo de elaboração e execução muito longo, a previsão correta das estimativas financeiras e a dificuldade por estimar dados relacionados ao comportamento do mercado (WELSCH, 1983; COKINS, 1999; FREZATTI, 2000; LUNKES, 2008).

Ao observar o conceito de orçamento estático (rígido) e flexível (HOJI; SILVA, 2010; HOJI, 2018), esse último parece ter características que o aproximam do conceito da folga orçamentária. Visto que após a definição do orçamento alinhado ao SCG, modificações poderiam ser realizadas mediante demandas anteriormente desconsideradas ou desconhecidas (KAHAR *et al.*, 2016). Embora, conhecer a estrutura do SCG da organização demonstre que mesmo o orçamento estático poderá sofrer modificações em virtude de novas solicitações.

Tendo em vista a contribuição do orçamento como um instrumento que pode auxiliar no processo de tomada de decisão mediante a execução e o controle do planejamento (PADOVEZE, 2010; SOUZA; CANTON; JOHANN, 2014; LIMA *et al.*, 2017), torna-se necessária a aplicação de elementos que eliminem ou reduzam as limitações do orçamento apontadas pela literatura. Com esse propósito, assinala a folga orçamentária como influente na capacidade de adaptação ao ambiente que está inserida, auxílio no desenvolvimento de novas estratégias e política organizacional e elemento incentivador para busca de novas oportunidades e desafios.

2.3.2 Folga orçamentária

A maneira com a qual os gestores dividem os recursos organizacionais possibilita melhorias e flexibilização frente ao ainda desconhecido que pode ser demandado pelo ambiente externo e gerar benefícios futuros. Exemplos de recursos organizacionais seriam os bens de natureza física, como terrenos, instalações e estoques, os recursos humanos (habilidades e competências), as estruturas tecnológicas e os recursos financeiros (BECK, 2017).

Dentre os recursos mencionados o orçamento, elemento dos recursos financeiros é um instrumento que contribui com a gestão da organização conforme seu planejamento. Expresso por unidades quantitativas e alinhado com as metas organizacionais, possibilita o controle gerencial e pode ser constituído de maneira hierárquica ou em conjunto com demais agentes organizacionais como gerentes, *controllers*, diretores, *CFO* e *CEO*.

Conforme mencionado anteriormente, o tipo do controle realizado na organização, o processo de elaboração do orçamento e a necessidade de seu cumprimento podem gerar uma

série de comportamentos como o da operacionalização da folga orçamentária (HALIAH, 2021). A folga de recursos possibilita a organização e a manutenção da atividade em relação às mudanças ambientais que demandem alterações na forma de operacionalização empresarial sendo, portanto, um artifício para a gestão da empresa (PFEFFER & SALANCIK, 2003). Cyert e March (1963) enxergavam um papel importante da folga de recursos organizacionais para o bom desempenho frente ao longo prazo, inovação e estratégia das empresas.

A delimitação da folga orçamentária pode ser vista em diferentes perspectivas na literatura. Enquanto há autores que a enxergam como uma fonte de proteção para desafios organizacionais inesperados e uma margem para atender ou até mesmo exceder as metas orçadas (KAHAR *et al.*, 2016; SANTOS; BEUREN; SKREPITZ, 2022), também é criticada por representar ineficiência (BORGE *et al.*, 2008) e expropriação desnecessária de recursos pelo gestor (CHURCH; HANNAN; KUANG, 2012).

McDonald (2003) ressaltou que havia pesquisadores da área empresarial que indicavam a folga de recursos como uma tomada de decisão negativa justamente por deixar recursos ociosos. Os recursos excedentes na organização eram percebidos como falta de controle da gestão e, assim, demandaria maior esforço para minimizar o que excedeu ao necessário para as atividades da organização (MCDONALD, 2003).

Diante de tais circunstâncias, de deparar-se com diferentes opiniões na literatura sobre a folga de recursos - em especial de recursos orçamentários, foi desenvolvida uma revisão de escopo a fim de mapear as evidências teóricas e científicas sobre a folga orçamentária. Pois acredita-se que resgatar objetivos de pesquisas desenvolvidas e os conceitos atribuídos para a folga orçamentária contribuem com a discussão objeto desse estudo.

O volume de estudos realizados no campo da gestão é extenso, considerando o número de congressos, periódicos e programas de pós-graduação. No entanto, muitas pesquisas podem estar em uma área de divulgação em que o alcance não contempla todos os pesquisadores e, com isso, muito do esforço realizado para o desenvolvimento de ‘novos’ estudos poderiam ter partido de um nível mais avançado caso os resultados obtidos anteriormente já tivessem sido observados.

Os autores Arksey e O’Malley (2005) ressaltam a semelhança da revisão de escopo com o rigor existente na revisão sistemática, o que permite descrição detalhada do processo de realização assim como replicações demonstrando rigor metodológico e confiabilidade nos resultados. Utilizando como termos de busca “folga orçamentária” e “*budgetary slack*”, obteve-se uma amostra de 61 artigos após consulta nas bases Science Direct, Scopus, Spell e Web of

Science, sendo delimitado o período final em maio de 2021. As pesquisas são apresentadas no Quadro 3, listados por ano de publicação foram analisados artigos do ano de 1978 a 2021.

Quadro 3 - Artigos selecionados na revisão de escopo

Ano	Autores	Título do Artigo
1978	Kamin e Ronen	The smoothing of income numbers: some empirical evidence on systematic differences among management-controlled and owner-controlled firms
1985	Merchant	Budgeting and the propensity to create budgetary slack
1986	Moene	Types of bureaucratic interaction
1991	Chow, Cooper e Haddad	The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multiperiod experimente
1994	Nouri	Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: a research note
1996	Lal, Dunk e Smith	The Propensity of managers to Create Budgetary Slack: A Cross-National Re-examination using Random Sampling
1997	Dunk e Perera	The incidence of budgetary slack: a field study exploration
2000	Stede	The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation
2000	Douglas e Wier	Integrating Ethical Dimensions into a Model of Budgetary Slack Creation
2000	Lau e Eggleton	The Interaction between Accounting Control Systems and Task Uncertainty affecting Budgetary Slack
2001	Stede	The effect of corporate diversification and business unit strategy on the presence of slack in business unit budgets
2002	Fisher, Frederickson e Peffer	The effect of information asymmetry on negotiated budgets: an empirical investigation
2004	Lau e Eggleton	Cultural differences in managers' propensity to create slack
2004	Yuen	Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack
2005	Douglas e Wier	Cultural and Ethical Effects in Budgeting Systems: A Comparison of U.S. and Chinese Managers
2005	Davila e Wouters	Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack
2008	Sheehan	Enticing Employees to Lie: Using Role Play to Understand and Mitigate Unintended Consequences of Budgeting
2010	Junqueira, Oyadomari e Moraes	Reservas orçamentárias: um ensaio sobre os fatores que levam à sua constituição
2011	Bruns e Himmler	Newspaper Circulation and Local Government Efficiency
2011	Arnold e Gillenkirch	Centralization versus Delegation in an Experimental Capital Budgeting Setting
2011	Elmassri e Harris	Rethinking budgetary slack as budget risk management

Ano	Autores	Título do Artigo
2011	Weiss, Hoegl e Gibbert	Making Virtue of Necessity: The Role of Team Climate for Innovation in Resource-Constrained Innovation Projects
2012	Gomes, Lavarda e Torrens	Revisão da literatura sobre orçamento em cinco periódicos internacionais nos anos de 2000 até 2009
2012	Church, Hannan e Kuang	Shared interest and honesty in budget reporting
2012	Fuad, Syafruddin e Mu'id	The Slack mechanisms in the regulated Vs de-regulated environment: the empirical study from Indonesian manufacturing business units
2012	Chen	The Effect of Leader Reward and Punishment Behaviors on Subordinates' Budget Reports
2013	Langevin e Mendoza	How can management control system fairness reduce managers unethical behaviours?
2013	Beuren e Wienhage	Folga organizacional no processo de gestão do orçamento: um estudo no SENAC de Santa Catarina
2013	Osajima e Aquino	Folga Orçamentária em uma Secretaria da Fazenda: um caso no nível do governo estadual no Brasil
2014	Buzzi, Santos, Beuren e Faveri	Relação da folga orçamentária com participação e ênfase no orçamento e assimetria da informação
2014	Widanaputra e Mimba	The influence of participative budgeting on budgetary slack in composing local governments' budget in Bali province
2014	Yılmaz, Özer e Günlük	Do organizational politics and organizational commitment affect budgetary slack creation in public organizations?
2014	Lavarda e Fank	Relação da assimetria da informação, da participação orçamentária e do risco na criação da folga orçamentária
2014	Maiga, Nilsson e Jacobs	Assessing the impact of budgetary participation on budgetary outcomes: the role of information technology for enhanced communication and activity-based costing
2015	Baerdemaeker e Bruggeman	The impact of participation in strategic planning on managers' creation of budgetary slack: The mediating role of autonomous motivation and affective organisational commitment
2015	Beuren e Verhagem	Remuneração variável incentiva a criação de folga orçamentária?
2015	Beuren, Beck e Popik	Do Shared Interests Affect the Accuracy of Budgets?
2015	Liessem, Schedlinsky, Schwering e Friedrich Sommer	Budgetary slack under budget-based incentive schemes - the behavioral impact of social preferences, organizational justice, and moral disengagement
2015	Yuen, Law e Tayles	Exploring budgetary slack: the influence of organizational commitment and job-related tension
2016	Santos, Beuren, Nardi e Vicenti	Folga Orçamentária: Características das Publicações em Periódicos Internacionais

Ano	Autores	Título do Artigo
2016	Herculano e Chiarello	Assimetria de informação na relação entre participação e folga orçamentária
2016	Chen, Lu, Chang, Liu e Cheng	The Relationships Among Budgetary Slack, Customers' Relationship Quality and Organizational Performance
2016	Gago-Rodríguez e Naranjo-Gil	Effects of trust and distrust on effort and budgetary slack: an experimente
2016	Kahar, Rohman e Chariri	Participative Budgeting, Budgetary Slack And Job Satisfaction In The Public Sector
2017	Hu e Szmerekovsky	Project Portfolio Selection: A Newsvendor Approach
2018	Daumoser, Hirsch e Sohn	Honesty in budgeting: a review of morality and control aspects in the budgetary slack literature
2018	Ng e Wang	QUALITY PAPER Slack resources and quality performance: case of a mega health care organization
2019	Aliabadi, Mashayekhi e Gal	Budget preparers' perceptions and performance-based budgeting implementation The case of Iranian public universities and research institutes
2019	Dallabona, Silva e Lavarda	Variáveis contingenciais, estilos de liderança e folga organizacional predominantes em uma indústria têxtil de Santa Catarina
2019	Douthit e Majerczyk	Subordinate perceptions of the superior and agency costs: Theory and evidence
2019	Church, Kuang e Liu	The effects of measurement basis and slack benefits on honesty in budget reporting
2019	Baxter, Carlsson-Wall, Chua e Kraus	Accounting and passionate interests: The case of a Swedish football club
2019	Blay, Douthit e Fulmer III	Why don't people lie? Negative affect intensity and preferences for honesty in budgetary reporting
2019	Gheitani, Imani, Seyyedamiri e Foroudi	Mediating effect of intrinsic motivation on the relationship between Islamic work ethic, job satisfaction, and organizational commitment in banking sector
2019	Klein, Beuren e Vesco	Effects of the management control system in unethical behaviors
2019	Ramdeen, Taylor e Lee	The Tendency of Hotel Rooms Division Managers to Create Budgetary Slack
2020	Beuren, Amaro e Murro	Influência da folga orçamentária e qualidade da informação na performance da inovação
2020	Peyerl, Beck e Mucci	Participação e constituição de reservas orçamentárias: o papel moderador da incerteza do ambiente externo
2020	Guo, Libby, Liu e Tian	Vertical Pay Dispersion, Peer Observability, and Misreporting in a Participative Budgeting Setting

Ano	Autores	Título do Artigo
2021	Amir, Ridwana, Din, Yamin, Zahra e Firman	The role of budget participation in improving managerial performance
2021	Haliah	A study of performance model development and good governance budgeting

Fonte: Elaboração própria.

Para analisar os objetivos de estudo de cada um dos 61 artigos listados no Quadro 3 foram criadas quatro categorias que melhor caracterizaram os trabalhos investigados: (a) Examinar o efeito da cultura e do ambiente sobre a folga orçamentária; (b) Identificar literatura sobre a folga orçamentária; (c) Identificar papel do Sistema de Controle Gerencial na criação ou redução da folga orçamentária; (d) Investigar relação dos gerentes/gestores com a folga orçamentária.

Na categoria “**Examinar o efeito da cultura e do ambiente sobre a folga orçamentária**” foram agrupadas 14 pesquisas que tiveram como objetivo investigar evidências, efeitos e interação da cultura e do ambiente sobre o uso da folga orçamentária. Moene (1986), estudou diferentes tipos de interação que podem resultar da relação entre burocracias e sua instituição patrocinadora.

O estudo de Lau e Eggleton (2004) examinou o impacto da cultura nacional na folga orçamentária estabelecida nas empresas e identificou relação significativa entre a cultura nacional e a participação orçamentária, assim como interação significativa entre cultura nacional, estilo de avaliação de desempenho e a assimetria da informação afetando a folga orçamentária. Douglas e Wier (2005) desenvolveram um estudo que testou um modelo do efeito da cultura nos sistemas orçamentários e formulou a hipótese de que as variáveis do sistema e as reações a elas são influenciadas por valores éticos relacionados ao trabalho específicos da cultura.

Bruns e Himmler (2011) examinaram o papel do mercado jornalístico no uso eficiente de fundos públicos por políticos eleitos. Como o jornal fornece informações políticas, seriam incentivos para que os gestores públicos reduzissem a folga orçamentária. Bruns e Himmler (2011) concluíram que em municípios noruegueses o aumento na circulação de jornais locais está associado a níveis mais altos de eficiência do governo local. Haliah (2021) analisou a influência da cultura, política e regulação na folga orçamentária e no desempenho do governo local e os achados demonstraram que as variáveis analisadas afetam significativamente a folga orçamentária.

Ainda no ambiente público, Osajima e Aquino (2013) investigaram a existência da folga orçamentária em modelos de mensuração de desempenho aplicado aos servidores públicos de uma Secretaria da Fazenda. Os autores detectaram folga orçamentária na utilização de metas com alta probabilidade de atingimento. No entanto, também encontram evidências de aumento no nível de esforço individual acima do que seria necessário para receber o incentivo pecuniário. Ng e Wang (2018) examinaram a dinâmica dos recursos de folga orçamentária em

relação ao desempenho da qualidade dos serviços de saúde prestados por uma organização com financiamento público. Os resultados indicam que a cultura de reduzir custos com foco estratégico em medidas de produtividade aumentou a relação custo-benefício. Porém, a folga não melhoraria o desempenho de qualidade.

Aliabadi, Mashayekhi e Gal (2019) examinaram o motivo do fracasso na implementação do orçamento baseado no desempenho nas universidades públicas iranianas e institutos de pesquisa e os resultados indicam um fraco acoplamento entre o processo orçamentário percebido e o regulado. Isso leva a folga orçamentária como barreira para o fluxo autêntico de informações e, de fato, para a implementação do orçamento baseado no desempenho.

Com o objetivo de analisar o efeito da participação orçamentária no desempenho do aparato governamental por meio da folga orçamentária, Amir, Ridwana, Din, Yamin, Zahra e Firman (2021) identificaram que a participação orçamentária tem um efeito positivo no desempenho dos funcionários do governo, a participação orçamentária tem um efeito negativo na folga orçamentária e a folga orçamentária tem efeito negativo no desempenho do aparelho governamental.

Ainda na categoria “**Examinar o efeito da cultura e do ambiente sobre a folga orçamentária**” foram identificadas pesquisas que avaliaram o estilo de liderança como a dos autores Dallabona, Silva e Lavarda (2019) que analisaram por meio de consenso as variáveis contingenciais, os estilos de liderança e a folga organizacional predominantes em uma indústria têxtil. A partir da análise das variáveis detectaram a folga orçamentária na indústria analisada. Douthit e Majerczyk (2019) avaliaram a legitimidade dos superiores na percepção dos subordinados e os autores descobriram que a folga orçamentária é menor quando os subordinados percebem que os superiores são legítimos em seus papéis do que quando os subordinados percebem que os superiores são ilegítimos.

Os estudos categorizados como “**Identificar literatura sobre a folga orçamentária**” foram aqueles que demonstraram como objeto de investigação o interesse em conhecer de qual forma a literatura já havia sido construída no que se refere à folga orçamentária. Foram selecionadas cinco pesquisas. No estudo de Lal, Dunk e Smith (1996) o objetivo foi revisar a folga e as literaturas metodológicas e replicar e estender o estudo de Merchant (1985a) usando os mesmos instrumentos, mas empregando amostragem aleatória. Os resultados foram consistentes com as estimativas baseadas na propriedade de Merchant (1985a) e apresentaram também que a propensão a criar folga é influenciada pela importância de cumprir o orçamento.

Junqueira, Oyadomari e Moraes (2010) identificaram e analisaram a adequação do tratamento do construto teórico de reservas orçamentárias estabelecidos na literatura empregando, para tanto, uma abordagem epistemológica e análise bibliográfica. Santos, Beuren, Nardi e Vicenti (2016) descreveram as características bibliométricas e sociométricas dos artigos sobre folga orçamentária publicados em periódicos internacionais da ScienceDirect e do ProQuest.

Gomes, Lavarda e Torrens (2012) analisaram a produção científica sobre orçamento de 2000 a 2009 nos periódicos internacionais: *Accounting, Organizations and Society*; *Journal of Accounting, Finance, and Business Studies (ABACUS)*; *Contemporary Accountant Research*; *Journal of Accounting & Economics*; *Journal of Accounting Research*; *Journal of Business Finance & Accounting*; *Review of Accounting Studies*. Os autores Daumoser, Hirsch e Sohn (2018) forneceram uma visão geral estruturada da pesquisa sobre folga orçamentária publicada nas principais revistas de contabilidade e ética empresarial.

A categoria “**Identificar papel do Sistema de Controle Gerencial na criação ou redução da folga orçamentária**” agrupou cinco pesquisas selecionadas com objetivos concernentes às dimensões dos SCG e a qualidade da informação no processo orçamentário. Sheehan (2008) testou alunos em sala de aula no papel de um operário de fábrica que é solicitado a se comprometer com uma quantidade de produção futura. Foi utilizada a técnica "role play" para demonstrar porque os funcionários podem ser tentados a mentir quando solicitados a revelar suas futuras capacidades produtivas.

Fuad, Syafruddin e Mu'id (2012) examinaram o impacto do ambiente regulatório nos mecanismos de folga (impactos das forças competitivas e da diversificação sobre o uso de medidas de desempenho contábil e de folga financeira e orçamentária) das unidades de negócios na Indonésia. Os resultados indicaram que a regulação afeta o impacto das forças competitivas, diversificação e uso de números contábeis para avaliação de desempenho sobre a folga financeira e orçamentária. Beuren, Amaro e Murro (2020) verificaram a influência da folga orçamentária e da qualidade da informação na performance da inovação de produtos e processos em empresas da indústria de medicamentos e produtos farmacêuticos. Mediante os resultados, a variável da qualidade da informação demonstrou influência no processo de inovação, já a variável da folga orçamentária não apresentou estatisticamente influência significativa.

O artigo de Langevin e Mendoza (2013) formulou hipóteses testáveis sobre como algumas dimensões específicas dos SCG podem aumentar a justiça percebida o que, por sua vez, ajuda a reduzir a constituição de folga e manipulação de dados por meio do aumento do

compromisso organizacional e da confiança no supervisor. Posteriormente, Klein, Beuren e Vesco (2019) investigaram quais dimensões do SCG aumentam a percepção de justiça organizacional e reduzem o comportamento antiético na percepção dos gestores com o objetivo de validar o modelo teórico do estudo de Langevin e Mendoza (2013) testando as hipóteses teóricas formuladas pelos autores.

A quarta categoria “**investigar relação dos gerentes/gestores com a folga orçamentária**” reúne a maior quantidade das pesquisas listadas (37), segmentada em quatro temáticas.

i. Criação de folga: estas pesquisas investigaram sobre o impacto no planejamento estratégico, esquemas de incentivos baseados no orçamento, fatores que afetam os gerentes a criarem folga orçamentária (NOURI, 1994; DOUGLAS; WIER, 2000; STEDE, 2000; YUEN, 2004; ELMASSRI; HARRIS, 2011; BEUREN; WIENHAGE, 2013; LAVARDA; FANK, 2014; YILMAZ; ÖZER; GÜNLÜK, 2014; BAERDEMAEKER; BRUGGEMAN, 2015; LIESSEM *et al.*, 2015; RAMDEEN; TAYLOR; LEE, 2019; PEYERL; BECK; MUCCI, 2020).

ii. Honestidade nos relatórios de orçamento: estudos realizados com o objetivo de examinar ou investigar a honestidade dos gerentes ou subordinados nos relatórios quando existe a folga orçamentária (CHOW; COOPER; HADDAD, 1991; FISHER; FREDERICKSON; PEFFER, 2002; CHURCH; HANNAN; KUANG, 2012; GAGO-RODRÍGUEZ; NARANJO-GIL, 2016; BLAY; DOUTHIT; FULMER III, 2019; GUO *et al.*, 2020).

iii. Comportamento dos gerentes: pesquisas investigaram o comportamento dos gerentes mediante possibilidade de benefícios (MERCHANT, 1985; DUNK; PERERA, 1997; DAVILA; WOUTERS, 2005; CHEN, 2012; HU; SZMEREKOVSKY, 2017; CHURCH; KUANG; LIU, 2019; LAU; EGGLETON, 2000).

iv. Processo de gestão com a folga orçamentária: nessa última temática foram incluídos os demais artigos que abordam aspectos relacionados as ferramentas, o processo de gestão e folga orçamentária (KAMIN; RONEN, 1978; STEDE, 2001; ARNOLD; GILLENKIRCH, 2011; WEISS; HOEGL; GIBBERT, 2011; BUZZI *et al.*, 2014; MAIGA; NILSSON; JACOBS, 2014; WIDANAPUTRA; MIMBA, 2014, BEUREN; BECK; POPIK, 2015; BEUREN; VERHAGEM, 2015; YUEN; LAW; TAYLES, 2015; CHEN *et al.*, 2016; HERCULANO; CHIARELLO, 2016).

Com o intuito de conhecer de forma abrangente a abordagem conceitual da temática folga orçamentária, o Quadro 4 apresenta os autores que mais foram citados nos artigos selecionados, apresentando o conceito de ‘folga orçamentária’.

Quadro 4 - Mapeamento conceitual folga orçamentária

Autor	Ano	Conceito
Merchant	1985	“A folga orçamentária geralmente é feita com elevação de custos ou receitas menores do que deveria, para que o orçamento seja facilmente alcançado” (MERCHANT, 1985 apud KAHAR; ROHMAN; CHARIRI, 2016, p. 1.663)
Onsi	1973	“Reserva de recursos, que “é a diferença entre o total de recursos disponíveis para uma empresa e o total necessário para manter a coalizão da organização” (ONSI, 1973, p. 535 apud BEUREN; AMARO; MURRO, 2020, p. 4)
Lukka	1988	“Um orçamento contém folga se os gerentes da unidade de negócios definirem intencionalmente suas metas orçamentárias abaixo de suas melhores previsões sobre o futuro, de modo que o orçamento se torne mais fácil de ser alcançado” (LUKKA, 1988 apud STEDE, 2000, p. 615)
Young	1985	“Quantia pela qual o subordinado subestima sua capacidade produtiva quando tem a chance de selecionar o padrão de trabalho contra o qual seu desempenho será avaliado” (YOUNG, 1985 apud HALIAH, 2021, p. 302)
Schiff e Lewin	1970	“A folga orçamentária é um fenômeno que envolve um processo de subavaliação das receitas e exagero dos custos” (SCHIFF; LEWIN, 1970, p. 262 apud DAUMOSER; HIRSCH; SOHN, 2018, p. 116)
Dunk	1993	“Define folga orçamentária como a incorporação expressa dos valores no orçamento para torná-lo mais fácil de alcançar” (DUNK, 1993 apud SANTOS <i>et al.</i> , 2016, p. 91)

Fonte: Elaboração própria.

Destaca-se que, entre os 61 artigos analisados, 17 utilizaram ou relacionaram a terminologia de folga orçamentária em seu objeto de pesquisa, mas não apresentaram o conceito. Dentre todos os autores citados nas demais pesquisas, nove apareceram mais vezes e são destacados no Quadro 4. Onsi (1973) e Merchant (1985) são os autores mais utilizados para conceituar folga orçamentária (21 artigos). Na sequência, Lukka (1988) foi citado em 16 pesquisas, Young (1985) mencionado em 13 estudos, Schiff e Lewin (1970) por oito artigos e Dunk (1993) em seis artigos. Cyert e March (1963) e Bourgeois (1981) são destacados por sete e quatro artigos, respectivamente. No entanto, a conceituação apresentada por estes autores refere-se a folga organizacional e não especificamente ao recurso orçamentário.

Com base no mapeamento conceitual realizado, utilizando-se do artifício da revisão de escopo, verificou-se que a classificação entre positivo ou negativo para o uso da folga orçamentária no processo de gestão depende-se do tipo de controle exercido pela organização. Quando alinhado aos objetivos e estrutura da organização, entende-se como uma possibilidade de tomadas de decisões estratégicas mediante novas oportunidades de negócios.

Torna-se relevante destacar que, no momento da construção do orçamento anteriormente à sua execução, é primordial a análise das mudanças do cenário econômico que as organizações estão inseridas. Assim, a adoção do orçamento empresarial pode ser benéfica para o desempenho positivo da organização, aproveitando as oportunidades que surgirem e servir como proteção para as ameaças. Assim, para o presente estudo, considerando a literatura

pesquisada, entende-se que o conceito de folga orçamentária é: “*Margem superior de recursos orçamentários à disposição dos tomadores de decisão, a fim de contribuir com o desempenho máximo da capacidade produtiva ou de prestação de serviços da organização*”.

3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

3.1 Caracterização da Pesquisa

Para atingir o objetivo do presente estudo quanto aos aspectos metodológicos, essa pesquisa determinou a concepção filosófica com ontologia do tipo relativismo e o componente da epistemologia construtivista mediante perspectiva teórica do interpretativismo (CROTYY, 1998). A adoção da Teoria da Estruturação foi um fato inovador dessa pesquisa, uma vez que as dimensões da dualidade da estrutura e da interação são identificadas nas empresas familiares analisadas, sendo estas mediadas por modalidades como esquemas interpretativos, facilidade e norma.

Consoante a Teoria da Estruturação sobre a responsabilidade do pesquisador em interpretar os resultados, a abordagem metodológica escolhida para essa pesquisa foi a qualitativa por meio da realização de dois estudos de casos (VALMORBIDA; ENSSLIN, 2020). A pesquisa qualitativa possibilita compreender a realidade e o contexto mediante a interação com os indivíduos integrantes das empresas participantes.

A abordagem qualitativa não representa o maior percentual das pesquisas na área de Contabilidade (GANZ; LIMA; HAVEROTH, 2019; MERCHANT, 2010; DYCKMAN; ZEFF, 2015). No entanto, percebeu-se abertura para novos estudos qualitativos. Conforme Beuren (2006), as análises com abordagem qualitativa trazem fatos não observados na pesquisa quantitativa, pois permitem maior aprofundamento (MALSCH; SALTERIO, 2016; DAI; FREE; GENDRON, 2019).

A análise e a compreensão dos eventos sociais, mediante significados construídos e interpretados por indivíduos ou grupo de indivíduos, representam a abordagem qualitativa (CRESWELL; CRESWELL, 2018). Assim, a construção do *corpus* da presente pesquisa foi realizada por entrevistas (KING, 2004; DAI; FREE; GENDRON, 2019), observação não participante (SERVA; JAIME, 1995) e pesquisa documental com análise do organograma disponibilizado pela empresa para visualização e fatos históricos (HARDY, 2001).

A observação não participante foi realizada mediante a apresentação do sistema, especificamente o módulo de orçamento, utilizado por uma das empresas (Empresa A). Foi apresentado o *layout* do sistema e como é utilizado por gestores de cada área, *controller* e superintendente/CEO. Durante essa observação foi possível compreender sobre a estrutura do sistema, delimitações de percentuais, frequência em que são realizados os controles conforme

os parâmetros pré-estabelecidos e como o sistema se comporta quando uma área ou gerente se aproxima ao limite financeiro estipulado no orçamento.

Alinhado a proposta do estudo, foram selecionadas intencionalmente duas empresas familiares compostas por diferentes formações de gestão: uma com membros predominantemente pertencentes a família e outra com membros não familiares, aplicados em organizações no setor de indústria e atacadista na cidade de Uberlândia, em Minas Gerais.

Para o processo de construção de dados foram realizadas entrevistas do tipo semiestruturadas, permitindo a complementação com questões não estruturadas anteriormente no guia, mas que acrescentaram aos temas ou ponderações emergentes durante o processo de questionamentos (GREENE, 1998; DOUGLAS, 1985; QU; DUMAY, 2011; J. RUBIN; S. RUBIN, 2012; LUNE; BERG, 2017). Devido ao isolamento social praticado nas empresas selecionadas para a pesquisa no período pandêmico da COVID-19, o processo de observação foi realizado de maneira não presencial, no momento das entrevistas realizadas de forma remota foram compartilhadas telas de ERPs e planilhas utilizadas pelos gestores que permitiram conhecer como acontecia a operação do processo orçamentário. De maneira complementar, foi feita a análise de documentos e vídeos institucionais da empresa.

3.2 Procedimentos de Pesquisa

Com o propósito de aprofundamento foram realizados dois estudos de casos. Para Creswell (1998), a exploração de caso, seja um indivíduo ou organização, por meio de diferentes fontes de dados foi o objetivo da realização do estudo de caso. Yin (2005) reforça que a compreensão de casos mais complexos é devidamente realizada pelo estudo de caso que pode ser único ou múltiplo.

Compreendendo a necessidade de delimitações bem definidas e bem estruturadas para o desenvolvimento dos estudos de casos, pretende-se elaborar o protocolo da pesquisa de acordo com as diretrizes apontadas por Stake (1995). Justifica-se a escolha do autor pois sua proposta de metodologia apresenta uma abordagem construtivista. Dessa forma, entende-se como relevante auxílio na construção metodológica da proposta do estudo. A pesquisa de estudo de caso qualitativo transforma pesquisadores em intérpretes e coletores de interpretações. A aplicação dessa metodologia deve, portanto, reunir um maior número de informações mediante leitura de relatórios para obtenção de dados e evidências com o propósito de validar os achados da pesquisa (entrevista, documentos e observação) (STAKE, 1995).

A entrada no campo foi organizada em conformidade com os sete pontos destacados por Stake (1995) para o processo do estudo de caso:

- i. Definição do caso;
- ii. Perguntas de pesquisa;
- iii. Identificação da equipe de pesquisa;
- iv. Fontes de dados;
- v. Alocação do tempo;
- vi. Despesas envolvidas no processo;
- vii. Desenvolvimento do relatório de pesquisa.

De maneira a legitimar a metodologia do estudo de caso foi realizada a triangulação dos dados: entrevistas, análise documental/site da empresa e visitas as empresas. Ao utilizar o método de triangulação as conclusões são mais direcionadas em um estudo de caso (STAKE, 1995). O autor Gibbs (2009) sugere a triangulação como uma maneira de validar os achados das entrevistas, corrigindo eventuais erros do entrevistador de interpretação. Flick (2013) reforça que todas as etapas da triangulação devem receber o mesmo rigor para o melhor resultado da pesquisa.

3.3 Seleção dos Participantes e Construção dos Dados

O protocolo inicial para direcionar as etapas dos estudos de caso teve como critério a seleção de empresas familiares, a estrutura empresarial familiar, o porte, a utilização do orçamento e a disponibilidade em participar do estudo de caso. Foram selecionados dois casos: uma com gestão predominantemente familiar (indústria e comércio) e outra com a incorporação de membros não familiares (distribuidora atacadista). As duas empresas estão localizadas na cidade de Uberlândia, em Minas Gerais, são de grande porte e fazem parte de setores econômicos influentes na região.

A condução do estudo foi realizada com empresas familiares de setores diferentes. Destaca-se que o objetivo não foi comparar os achados e sim utilizar os dados construídos de forma a complementar as análises e, conseqüentemente, elevar a contribuição do estudo com a literatura da área. Reconhecendo-se que o ambiente que essas empresas operam tem variações em termos de: incerteza ambiental e rotina da atividade que implica no planejamento e controle.

Após a identificação, foi feito contato com a Diretora Administrativa e Financeira da empresa indústria e comércio e com o Superintendente/CEO da empresa atacadista, sendo agendada uma reunião com cada um para apresentar o projeto desta pesquisa e verificar o nível de complexidade do processo de gestão bem como o uso de instrumentos de controle gerencial como o orçamento e, assim, verificar a contribuição com esta pesquisa.

A fim de garantir que o acesso ao ambiente das empresas participantes dos estudos de casos ocorresse de maneira ética, o projeto de pesquisa foi submetido ao Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) da Universidade Federal de Uberlândia (UFU), obtendo aprovação em novembro de 2021, conforme número de parecer: 5.134.662. Foram protocolados dados como: o objetivo da pesquisa, riscos e benefícios, instrumento de coleta de dados e declarações de autorização assinadas pelas empresas participantes do estudo de caso. Posteriormente foram iniciadas as entrevistas mediante apresentação do protocolo de estudo de caso para a Diretora Administrativa e Financeira e o Superintendente/CEO, assim como o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) aos participantes.

Mediante disponibilidade de participação no estudo de caso pelas empresas, o aceite foi validado com a assinatura da carta convite pelos respectivos contatos em cada organização. Foram definidos três guias de entrevista semiestruturada (APÊNDICES A, B e C – Superintendente e Diretores, *Controller* e Gestores) e estão divididos em blocos que possibilitem:

- i. Conhecer os profissionais entrevistados (função, departamento, trajetória profissional, formação acadêmica, tempo na empresa e no cargo, entre outros).
- ii. Compreender o envolvimento familiar.
- iii. Identificar quem participa do processo orçamentário (planejamento, execução e controle).
- iv. Conhecer o processo de gestão e como são realizados os orçamentos.
- v. Identificar os mecanismos adotados pela gestão para o planejamento, controle e acompanhamento orçamentário.
- vi. Buscar elementos para compreensão da constituição da folga orçamentária.
- vii. Investigar o impacto do orçamento na folga orçamentária.
- viii. Identificar a percepção dos gestores quanto ao uso da folga orçamentária.
- ix. Identificar se existem sistemas de recompensa para os gestores e que possam influenciar no uso ou constituição da folga orçamentária.
- x. Identificar se os sistemas de incentivos de desempenho são formais ou informais.

xi. Investigar se as distintas composições de gestão apresentam diferentes procedimentos referentes ao processo orçamentário.

As entrevistas iniciaram no fim segundo semestre do ano de 2021, conforme cronograma definido com a Diretora Administrativa e Financeira e o Superintendente/CEO, em virtude do afastamento momentâneo de participantes dos estudos de casos devido às medidas de segurança adotadas pelas empresas durante a pandemia do COVID-19. Os participantes foram escolhidos de acordo com o cargo que ocupam na organização e com o seu conhecimento e envolvimento no processo orçamentário a fim de identificar elementos da prática da folga orçamentária.

Foram realizadas 11 entrevistas. O quadro 5 apresenta a relação de entrevistados por empresas:

Quadro 5 - Entrevistas realizadas

Empresa	Setor	Tipo de Estrutura	Participante (Cargo)	Roteiro	Tempo	Formato
Empresa A	Distribuidora e Atacadista	Empresa familiar com gestão de terceiros	Superintendente/CEO	Roteiro A	01:02:00	Google meet
Empresa A	Distribuidora e Atacadista		Controller	Roteiro B	01:01:29	Google meet
Empresa A	Distribuidora e Atacadista		Gerente Comercial	Roteiro C	00:33:51	Google meet
Empresa A	Distribuidora e Atacadista		Gerente de Inovação e Novos Negócios	Roteiro C	02:08:43	Presencial
Empresa A	Distribuidora e Atacadista		Gerente de Televendas	Roteiro C	00:39:49	Teams
Empresa B	Indústria e Comércio	Empresa familiar com gestão predominantemente familiar	Diretora Administrativa/Financeira (Familiar)	Roteiro A	00:40:32	Google meet
Empresa B	Indústria e Comércio		Diretor Comercial (Familiar)	Roteiro A	00:48:25	Zoom
Empresa B	Indústria e Comércio		Diretor de Operações	Roteiro A	01:21:50	Zoom
Empresa B	Indústria e Comércio		Controller	Roteiro B	01:11:43	Google meet
Empresa B	Indústria e Comércio		Gerente TI	Roteiro C	00:54:45	Google meet
Empresa B	Indústria e Comércio		Gerente Comercial	Roteiro C	00:53:28	Google meet

Fonte: Elaboração própria.

Para não divulgar o nome das empresas, a partir de agora serão tratadas como Empresa A quando me referir a empresa familiar “Distribuidora e Atacadista” e empresa B ao citar a empresa familiar “Indústria e Comércio”. Será utilizado o nome do cargo de cada respondente e sua respectiva empresa quando for citado durante esta pesquisa. No Quadro 5 foram descritos o tipo de roteiro utilizado (Apêndices A, B ou C), o tempo de duração de cada entrevista e o formato em que a entrevista foi realizada - a grande maioria foi realizada de forma virtual conforme solicitado pelo participante já que esse processo foi feito durante a pandemia.

3.4 Procedimentos de Análise dos Dados

Para a análise de dados foi utilizada a abordagem “*template analysis*”, de Nigel King (2004). As entrevistas foram analisadas com base em uma lista de códigos (*templates*) definidos pela pesquisadora relacionados e estruturados de forma hierárquica com temas principais e secundários do objetivo do estudo. A abordagem foi flexível pois, de maneira geral, os códigos foram definidos a priori. No entanto, conforme o(a) pesquisador(a) lê e interpreta o texto, foi possível complementar ou alterar os códigos.

O Quadro 6 traz a sequência das etapas que foram realizadas para o processo de construção, revisão e aplicação do *template analysis* - etapas essas que proporcionaram a preparação das entrevistas para construir a análise dos resultados.

Quadro 6 - Processos para análise de dados

Etapa	Ação
1ª	Definir categorias e códigos
2ª	Diante as respostas transcritas, identificar os códigos definidos no <i>template analysis</i> (Atlas ti. 22)
2.1ª	Caso sejam identificados códigos distintos daqueles previamente definidos, atualizar os códigos mencionados no <i>template analysis</i>
3ª	Iniciar a produção do texto interpretando os trechos classificados conforme os códigos definidos no <i>template analysis</i>

Fonte: King (2004)

Conforme destaque no Quadro 6, a primeira etapa foi o desenvolvimento do *template* com base nos objetivos da pesquisa onde são pré-definidos os códigos (Quadro 7). A segunda etapa, revisão do *template*, consistiu na transcrição e classificação dos trechos conforme códigos e ajustes poderão ocorrer através de inserções, exclusões, complementações e alterações de hierarquia. Na sequência, a quarta etapa foi a estruturação do *template* final. Posteriormente, iniciou-se o processo de interpretação alinhado à pesquisa qualitativa e a abordagem proposta por King (2004) contribui com a estruturação para a análise de dados de maneira clara e organizada.

Os códigos definidos para o processo de análise dos dados são apresentados no Quadro 7.

Quadro 7 - *Template analysis*: códigos

Categoria (Blocos)	Código	Dimensão Teoria da Estruturação	Modalidades da Teoria
1. Perfil do respondente	1.1 Formação e trajetória profissional	Interação	Esquema Interpretativo
1. Envolvimento da família na gestão	2.1 Envolvimento familiar	Estrutura / Interação	Esquema Interpretativo
3. Constituição da folga orçamentária	3.1 Estrutura do SCG	Estrutura	Esquema Interpretativo
	3.2 Envolvimento com o processo orçamentário	Estrutura	Norma

	3.3 Decisão Centralizada ou Descentralizada	Estrutura	Norma
	3.4 Tipo do orçamento adotado	Estrutura	Norma
	3.5 Reconhecimento do orçamento como rígido ou flexível	Estrutura / Interação	Esquema Interpretativo
	3.6 Impacto do orçamento nas metas	Estrutura / Interação	Esquema Interpretativo
	3.7 Impacto do orçamento nas atividades	Estrutura / Interação	Esquema Interpretativo
	3.8 Percepção da folga orçamentária	Interação	Facilidade

Fonte: Elaborado pela autora

Após a construção do *template analysis*, iniciou-se o procedimento de organização dos códigos em blocos alinhado com o objetivo da pesquisa e questões realizadas nas entrevistas.

Figura 5 - Perfil do respondente

1. Perfil do respondente	
• Conhecer os profissionais entrevistados	
1.1 Formação e trajetória profissional	▪ Nome / Tempo na empresa / Cargo atual / Tempo no cargo / Unidade/Departamento / Formação acadêmica / Trajetória profissional

Fonte: elaborada pela autora

A Figura 5 representa a questão do roteiro que possibilita conhecer o respondente conforme seu cargo, tempo na empresa, departamento e formação acadêmica e profissional. O código da formação acadêmica e trajetória profissional, além do direcionamento para enxergar a posição no organograma da empresa, auxilia também na compreensão de relatos e percepções de cada entrevistado.

Figura 6 - Envolvimento da família na gestão

2. Envolvimento da família	
• Compreender o envolvimento familiar	
2.1 Envolvimento familiar	▪ Qual a composição da gestão em relação a participação e o envolvimento da família? Cada área/setor tem um gerente ou gestor?

Fonte: elaborada pela autora

Diante o cenário em que duas empresas familiares com distinta participação da família na composição de gestão foram objetos de estudo na presente pesquisa, nesse questionamento sobre o envolvimento da família o foco era entender como estava organizada a gestão e a participação de membros familiares. Fato importante para assimilar nas próximas questões a presença formal ou informal dos membros familiares no processo de planejamento e controle.

Figura 7 - Constituição da folga orçamentária

3. Constituição e operacionalização da folga orçamentária	
<ul style="list-style-type: none"> • Identificar quem participa do processo orçamentário (planejamento, execução e controle) • Conhecer o processo de gestão e como são realizados os orçamentos. • Identificar os mecanismos adotados pela gestão para o planejamento, controle e acompanhamento orçamentário. • Buscar elementos para compreensão da constituição e operacionalização da folga orçamentária. • Investigar o impacto do orçamento na folga orçamentária. • Identificar se existem sistemas de recompensa para os gestores e que possam influenciar no uso ou constituição da folga orçamentária. • Identificar se os sistemas de incentivos de desempenho são formais ou informais. • Investigar se as distintas composições de gestão apresentam diferentes procedimentos referentes ao processo orçamentário. • Identificar a percepção dos gestores quanto ao uso da folga orçamentária 	
3.1 Estrutura do SCG	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Como o processo de gestão é estruturado na empresa? (quais setores? como é a hierarquia de gerência?...) Tem empresas diferentes no grupo que participam do orçamento geral? ▪ O orçamento é delineado com base ao Planejamento Estratégico? ▪ Há a determinação de premissas orçamentárias e previsão de cenários?
3.2 Envolvimento com o processo orçamentário 3.3 Decisão centralizada ou descentralizada	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Como o setor participa do processo de sistema de controle gerencial e como é estruturado? ▪ Qual o papel da Controladoria no processo de gestão? ▪ Qual é o papel do Controller e dos gerentes no processo orçamentário? Qual o papel da diretoria? Qual o papel do Conselho? ▪ Como o respondente (gestor) reconhece o papel do controller e demais gestores (gerentes) no processo orçamentário da empresa? ▪ As estimativas são atribuídas como? Para cada departamento, área, atividade, produto? Qual o papel da Controladoria no acompanhamento do orçamento quanto às metas estimadas e alcançadas? Os planos são divididos em Marketing, Produção, Investimentos, Recursos Humanos? Como funciona o plano financeiro, quais demonstrações financeiras são estimadas? ▪ Você assume papel de coordenação do processo, de discussão dos orçamentos recebidos pelas unidades?
3.4 Tipo de orçamento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Descreva o processo orçamentário na empresa destacando sua periodicidade, participantes, abrangência... orçamento com base zero, orçamento flexível, orçamento por atividades?
3.5 Reconhecimento do orçamento como rígido ou flexível	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Essa ferramenta é simplificada ou detalhada? Como é realizado o acompanhamento? Quais dados são discutidos? São reuniões formais? O cumprimento das metas é rígido ou flexível? Os desvios orçamentários chamam a atenção da gestão para correção de rumos gerando oportunidades de melhoria? Existem reuniões informais para definir orçamentos ou apenas formais? ▪ O orçamento permite a realização de reparos ao longo do ano? É possível tomar ações não previstas no orçamento? Elas têm que ser aprovadas? Modificações tanto de estimativas quanto no processo orçamentário são estimuladas e valorizadas? Como a empresa age em relação ao orçamento quando surge algo que não havia considerado inicialmente? Qual a margem aceita de variação (se isso é no resultado/por rubrica) e como essas variações elas impactam no orçamento do ano seguinte?
3.6 Impacto do orçamento nas metas	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A empresa possui sistema de remuneração por metas? A controladoria participa em algum momento da avaliação de desempenho para tal remuneração? ▪ Qual a frequência de rever as metas de uma unidade? É usual a redução de algumas verbas e como você entende esse processo? A necessidade de redução é decorrente de uma motivação por uma margem de segurança dos gestores? Seria uma facilidade para o cumprimento das metas ou realmente decorrente de uma incerteza, uma instabilidade? ▪ Os gestores são avaliados de acordo com o cumprimento das metas? Há sistema de remuneração baseado nisso? Se o orçamento é flexível, os gestores tem autonomia para mudar o orçamento? ▪ Relacionado ao cumprimento de metas, você busca sempre trazer uma meta mais agressiva ou uma meta que você tem a segurança do cumprimento daquela meta? A meta é estabelecida pensando na equipe, por exemplo, uma meta mais agressiva para motivar e instigar a cooperação de equipe ou uma meta mais segura para trazer também tranquilidade em relação ao cumprimento das metas?

<p>3.7 Impacto do orçamento nas atividades</p> <p>3.8 Percepção da Folga Orçamentária</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Os gestores são avaliados de acordo com o cumprimento das metas? Há sistema de remuneração baseado nisso? Se o orçamento é flexível, os gestores tem autonomia para mudar o orçamento? ▪ Relacionado ao cumprimento de metas, você busca sempre trazer uma meta mais agressiva ou uma meta que você tem a segurança do cumprimento daquela meta? A meta é estabelecida pensando na equipe, por exemplo, uma meta mais agressiva para motivar e instigar a cooperação de equipe ou uma meta mais segura para trazer também tranquilidade em relação ao cumprimento das metas? ▪ Quais as funções que o orçamento desempenha na empresa? Planejamento Operacional, Avaliação de Desempenho, Comunicação de Metas e Formação de Estratégias. Descreva uma análise dessas funções destacadas... Alguma dessas funções se destaca mais na empresa? E do lado oposto àquela que menos se destaca? ▪ Como a empresa age em relação ao orçamento quando surge algo que não havia considerado inicialmente? ▪ O orçamento permite uma visão ampla dos processos relacionados ao departamento ou área capazes de gerar aprendizado? Qual a visibilidade dos processos, rotinas e componentes chaves, ou seja, como é o acesso à informação contida no orçamento referente à sua área? ▪ O orçamento permite uma visão dos processos organizacionais, estratégias da empresa e entendimento do impacto da sua atividade e de seus pares sobre os resultados da empresa como um todo? ▪ Quais são os desafios que gestor de uma área lida ao montar o orçamento? Como você considera as incertezas ambientais? Como que a empresa discute as premissas em relação as verbas no ano seguinte? ▪ Qual é a sua percepção quanto ao tema de folga orçamentária e na empresa você percebe essa prática como aceita ou não, para permitir agilidade, frente ao ambiente de incertezas? No lugar disso a organização tem algum outro mecanismo para promover flexibilidade aos gestores?
---	--

Fonte: elaborada pela autora

Constituição da folga orçamentária é a categoria que envolve os códigos direcionados para conhecimento de como está organizada a estrutura do SCG, envolvimento dos entrevistados e seu respectivo departamento com o processo orçamentário, o tipo de orçamento utilizado pela empresa, sobre o reconhecimento do orçamento como rígido ou flexível, impacto do orçamento nas metas e nas atividades e a constituição da folga orçamentária na empresa.

O protocolo de realização da análise dos resultados se inicia com a organização das perguntas presentes nos três tipos de roteiros (Apêndices A, B e C) que foram utilizados nas entrevistas semiestruturadas em diferentes níveis da gestão das empresas familiares. As Figura 5, 6 e 7 estão estruturadas em três principais grupos: Perfil do respondente; Envolvimento da família na gestão; Constituição da folga orçamentária, cada um desses grupos contém blocos que representam as categorias e códigos identificados no *template analysis* (Quadro 7) e os blocos foram divididos em questões realizadas nas entrevistas.

Mediante interesse em conhecer os participantes dos estudos de casos, O Quadro 8 apresenta as informações coletadas referente ao cargo, vínculo familiar, tempo na empresa, formação acadêmica e se os entrevistados possuem experiência em outros cargos.

Quadro 8 - Perfil dos respondentes

Cargo	Membro familiar	Tempo na empresa	Formação acadêmica	Experiência anterior (ou outros cargos)
Empresa A				
Superintendente/CEO	Não	21 anos (10 no cargo)	Graduação em Ciências Contábeis e Pós-graduação em Finanças	Setor contábil e controladoria
<i>Controller</i>	Não	27 anos (9 no cargo)	Graduação em Ciências Contábeis e Pós-graduação em Controladoria e Finanças	Auditoria interna, área contábil e fiscal
Gerente Comercial	Não	19 anos (3 no cargo)	Graduação em Administração e Gestão de Recursos Humanos	Área de compras e vendas
Gerente de Inovação e Novos Negócios	Não	3 anos e meio (1 no cargo)	Graduação em Administração de Empresas	Analista de projetos, coordenador de operações e gerente de negócios
Gerente de Televendas	Não	16 anos (7 no cargo)	Graduação em Pedagogia, Pós-graduação em Supervisão e Gestão Escolar e Pós-graduação em Pedagogia Empresarial e Neuro Pedagogia	Área de vendas, treinamentos e analista de RH
Empresa B				
Diretora Administrativa/Financeira	Sim	12 anos (3 no cargo)	Graduação em Direito e Pós-graduação em Direito Tributário	Jurídico e Departamento Financeiro
Diretor Comercial	Sim	16 anos (3 no cargo)	Graduação em Marketing	Área Comercial e Marketing
Diretor de Operações	Não	17 anos (2 no cargo)	Graduação em Administração e Pós-graduação em Gestão e Marketing	Departamento de Logística
<i>Controller</i>	Não	12 anos (2 no cargo)	Graduação em Ciências Contábeis e Pós-graduação na área de Custos	Área de Compras e Controladoria (analista por 6 anos)
Gerente de TI	Não	2 anos	Graduação em Sistemas de Informação	Área de Tecnologia
Gerente Comercial	Não	10 anos (3 no cargo)	Graduação em Administração	Área Comercial

Fonte: elaborada pela autora

O Quadro 8 apresenta o perfil de cada respondente da Empresa A (cinco respondentes) e Empresa B (seis respondentes). O tempo em que os entrevistados estão na empresa familiar é relevante pois isso demonstra que possuem experiência com as atividades da gestão relacionadas as regras e estrutura do processo orçamentário. Conhecer o perfil do respondente auxilia compreender como é construída a interação entre o agente (entrevistado) e a estrutura da empresa (regras), conforme preconiza o pressuposto da dualidade da estrutura (GIDDENS, 2009). Essas relações possibilitarão transformações e construções de elementos institucionais.

Nessa interação, os gestores de forma interpretativa conduzem o processo de gestão seguindo as regras da empresa familiar.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Estudo de Caso Empresa A

A Empresa A faz parte de um grupo empresarial familiar que atua desde 1961 no setor atacadista e de distribuição. Atualmente o grupo empresarial conta com a Empresa A e mais três empresas que atuam em serviços que prestam suporte a atividade principal de atacado (logística, telecomunicações e distribuição). Com sede na cidade de Uberlândia-MG, possui clientes em todo o território nacional. A escolha dessa empresa familiar como participante do estudo de caso se justifica por essa característica e a utilização do orçamento como ferramenta gerencial.

Além de ser uma empresa familiar, critério esse compatível com o objetivo da presente pesquisa, a Empresa A possui como características a serem destacadas: o processo sucessório (segunda geração familiar) e o fato de que na composição da governança não possui nenhum membro familiar na gestão, somente no Conselho Administrativo.

A Empresa A não possui dentre os cargos relacionados ao processo de gestão membros familiares, situação essa conhecida no ambiente das empresas familiares, pois conforme a literatura a gestão pode ser composta por membros familiares assim como membros externos à família (LETHBRIDGE, 1997; GIMENO; BAULENAS; COMA-CROS, 2010). A constituição da gestão deve priorizar as capacidades técnicas para cada cargo e, assim, alcançar os objetivos traçados, todos os entrevistados da Empresa A possuem nível superior na área de gestão.

4.1.1 Envolvimento da família na gestão

A composição da gestão da Empresa A, no que se refere a estrutura do controle gerencial, não conta com membros pertencentes à família fundadora. No entanto, a figura da família pode ser evidenciada na consciência de cada entrevistado quando foram questionados sobre o envolvimento da família na estrutura do processo gerencial. Foi possível em uma visita à empresa confirmar que, além do nome familiar e imagens refletindo toda a história desde a inauguração até o processo de crescimento, os familiares são sempre lembrados pelos participantes do estudo de caso.

Ao questionar o Superintendente/CEO da Empresa A sobre a composição da gestão em relação a participação e o envolvimento da família quanto à constituição do orçamento, ele

relata que atualmente os familiares não trabalham na empresa e que o orçamento é apresentado aos familiares que hoje são identificados como acionistas da empresa. São três filhos, sendo uma filha acionista majoritária citada como a Presidente do Conselho Administrativo e que acompanha mensalmente através de uma reunião formal a prestação de contas.

“Hoje eles (os filhos) são acionistas, nenhum deles tem participação, nenhum deles trabalha na empresa, esse processo orçamentário uma vez definido e concluído ele é apresentado aos acionistas, tanto no momento de prestação de contas da assembleia geral em relação ao ano anterior quanto na apresentação do orçamento, ele (o orçamento) é participado nesse momento e é levado para aprovação dessa assembleia, antes disso a gente tem o Conselho (Administrativo) que é formado por três desses acionistas representando a família, porque hoje a gente tem as Holdings na verdade, não é nem pessoa física que é socio diretamente da Empresa A, mas são quatro Holdings, cinco sócios originalmente, e o majoritário que é o Fundador da empresa já passou a parte dele para os filhos. Então são três filhos, hoje se for pensar a gente está com sete sócios pessoa física, quando vai para dentro das Holdings e olha isso aberto são sete sócios. Desses sete, três representam a assembleia no conselho (Administrativo) e aí seguindo o tramite normal a gente reúne três vezes ou quatro vezes, quatro vezes no ano para mostrar como está o andamento em relação ao orçado, cumprimento, enfim prestação de contas.” (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A).

Quando questionado sobre a possibilidade de reuniões informais com os membros familiares, o Superintendente/CEO afirmou que só ocorrem os encontros formais mediante a realização das assembleias trimestrais com o Conselho Administrativo e mensal com a Presidente filha do fundador, conforme o seguinte trecho:

“Não há reunião informal na condução da operação, o que existe é uma reunião com a acionista majoritária, ela participa, mas está como presidente, mas ela é dona então uma vez por mês é visto o resultado, ela acompanha o resultado e a apresentação de DRE (Demonstração de Resultado do Exercício). Então assim, aquilo que a gente faz com o Conselho (Administrativo) a cada três meses, com ela é feito mensal, mas é essa prestação de contas, muito mais demonstrativos contábeis mesmo DRE, Fluxo de Caixa, coisas do gênero da operação não.” (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A).

Quando o Superintendente/CEO menciona a maneira de realização da prestação de contas dos resultados nota-se uma compatibilidade com o que foi apresentado pela literatura. Ou seja, a inclusão de profissionais não pertencentes à família para assumirem cargos de gestão se justifica considerando suas habilidades necessárias para o cargo. Porém, mantendo controles formais como nesse caso em que, mesmo não participando da elaboração do orçamento, a Presidente da Empresa A está mensalmente sendo posicionada sobre os números alcançados pela gestão (STEWART; HITT, 2012; EKLUND; PALMBERG; WIBERG, 2013; BORMANN; BACKS; HOON, 2021).

A menção de que a Presidente acompanha os resultados da Empresa A por meio das reuniões formais mensais foi corroborado pela fala da Gerente Comercial ao citar que:

“A presidente da empresa que é filha do dono, foi o fundador da empresa, hoje ela é responsável, ela é a Presidente da empresa, então tem algumas reuniões e tem algumas apresentações de resultado que além de apresentar para o Superintendente/CEO eu apresento para ela também. O fechamento do mês é o orçamento de como que vai ser a programação para o próximo ano, a gente apresenta diretamente para ela que é a filha do dono.” (Trechos da entrevista com a Gerente Comercial da Empresa A).

O Gerente de Inovação e Novos Negócios reforça o papel assumido pela Presidente do Conselho Administrativo da Empresa A de acompanhar os resultados e quem fica à frente da operação é o Superintendente/CEO, de acordo com o trecho a seguir:

“Quanto ao organograma, hoje a gente tem o Superintendente, como diretor executivo aí, pode chamar de CEO. E acima dele a gente tem a figura da nossa Presidente, filha do fundador, mas é um cargo muito mais de estratégia, de olhar para fora. A gente fala que a Presidente ela fica ali ‘em cima do muro’, um pouco olhando para fora, um pouco para dentro. Mas quem toca a operação mesmo é o CEO ali, o Diretor embaixo dela.” (Trechos da entrevista com o Gerente de Inovação e Novos Negócios da Empresa A).

O Gerente de Inovação e Novos Negócios também apresenta seu ponto de vista sobre a importância do papel do Superintendente/CEO para solidificar a sucessão familiar frente a um negócio empresarial e a percepção de como ocorrer em empresas que tem dificuldades nessa passagem. Aqui ele destaca o termo confiança, como existe o acompanhamento dos resultados, julgo que a confiança se confirma ao longo dos anos e resultados obtidos, mas cabe ressaltar que os autores Hall e Nordqvist (2008) e Muzzio (2013) mencionam a importância das habilidades técnicas, meritocráticas para os profissionais não familiares estarem ocupando cargos de relevância visando a sobrevivência e melhor eficiência da organização.

“A gente tem essa figura do Superintendente/CEO fazendo essa ponte entre a família e o negócio. Com a família bem mais afastada da operação, com o Superintendente/CEO tomando todas as decisões em si do negócio, de operação e tudo. Então, funciona muito. Eu vejo como um fator decisivo. É a questão de confiança, de valores, de respeitar os valores lá de trás e continuar trazendo o legado.” (Trechos da entrevista com o Gerente de Inovação e Novos Negócios da Empresa A).

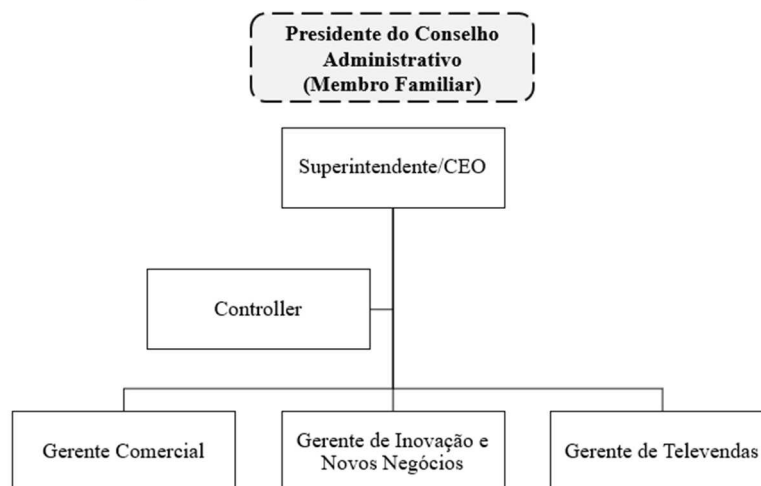
O Superintendente/CEO está na Empresa A há 21 anos há 10 anos no cargo atual. Conhecer o perfil do gestor é relevante para compreender como é construída a interação entre o agente (entrevistado) e a estrutura da empresa (regras), conforme preconiza o pressuposto da

dualidade da estrutura (GIDDENS, 2009), diante essa interação, os gestores de forma interpretativa conduzem o processo de gestão seguindo as regras da empresa familiar.

No que tange ao tema processo orçamentário, o Superintendente/CEO é um agente de papel relevante em virtude da estrutura do SCG. O Superintendente/CEO não possui nenhum grau de parentesco com o fundador da empresa e dispõe de uma trajetória de mais de duas décadas com a Empresa A e já esteve à frente da área de Contabilidade e da Controladoria, apresentando experiência na gestão e conhecendo a estrutura da organização.

Assim, a Figura 8 expressa como ocorre o envolvimento familiar no organograma da Empresa A onde existe a presença da família através da imagem de sua acionista majoritária, a Presidente do Conselho Administrativo, mas com a finalidade de acompanhamento dos resultados seguindo o que foi indicado pelos entrevistados.

Figura 8 - Participação familiar Empresa A



Fonte: elaborada pela autora

A Empresa A já passou pelo processo de sucessão e tem em sua estrutura de gestão membros que não fazem parte da família. A única figura familiar institucionalizada nas reuniões mensais para apurar os resultados é a da Presidente do Conselho Administrativo, filha do fundador. No entanto, a Gerente de Televendas mencionou visitas esporádicas do membro da família na empresa e questionamentos sobre o desempenho de vendas. A seguir, o trecho em que ela responde o questionamento sobre o envolvimento da família na gestão da empresa:

“Nós temos (membro da família), no meu setor (de televendas) exatamente não, mas a gente tem interação em alguns momentos com os Conselheiros[...] a Presidente, tem as reuniões com ela, mas a família ou outros membros aqui no departamento, não.”
(Trechos da entrevista com a Gerente de Televendas da Empresa A).

Após identificar como ocorre o envolvimento familiar na estrutura de gestão da Empresa A, participação no Conselho Administrativo em uma vertente de acompanhamento e conhecer o perfil de cada entrevistado caminha-se para a identificação do processo orçamentário buscando conhecer como é planejado, executado e controlado, de que forma o orçamento impacta nas metas e nas atividades.

4.1.2 Constituição da folga orçamentária

Conhecer a estrutura do SCG da Empresa A possibilitou compreender como o processo de gestão é estruturado na empresa, se o orçamento é traçado com base no planejamento estratégico da empresa e se é prática da organização determinar premissas orçamentárias e previsão de cenários. Vale ressaltar que o estudo de caso se iniciou ainda no ano de 2021 período da pandemia do COVID-19. Por se tratar de uma ocorrência externa em que os gestores não tinham informações sólidas sobre quais os próximos passos seriam necessários para manter a atividade em funcionamento, em algumas respostas obtidas surgiram a comparação com o cenário imprevisível.

O orçamento é uma ferramenta gerencial já utilizada pela Empresa A. Portanto, a sua elaboração parece ser realizada de forma bastante organizada e todos que participam desse processo demonstraram clareza ao mencionar quais as etapas em que estão envolvidos na constituição, ajustes, e aplicação do orçamento ao longo do período seguinte. De acordo com o Superintendente/CEO, o orçamento é preparado no fim do ano para o próximo período e ele é o responsável por definir as diretrizes.

“Para o orçamento do próximo ano [...] eu defino as diretrizes: crescimento para o ano que vem, olhando indicadores do mercado, tanto do nosso setor quanto geral, como a inflação. [...] posteriormente, a gente apresenta esses orçamentos para os acionistas, para ser aprovado em Assembleia Geral.” (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A).

Como mencionado pelo Superintendente/CEO, as orientações do orçamento para o ano seguinte são definidas por ele, mas fica sob a responsabilidade do *Controller* o trabalho de preparar a base de informações do orçamento em que os gerentes irão considerar para sugerir o orçamento necessário para cada área, conforme as diretrizes apresentadas pelo Superintendente/CEO.

“O *Controller* que a partir da Controladoria e Financeiro faz o orçamento da área dele e prepara a base para que os outros também façam das áreas deles. [...] todo grande gestor de cada área ele é envolvido nesse processo para fazer o orçamento da sua área.” (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A).

Alguns dos gestores mencionados exercem funções nas demais empresas do grupo (logística, transporte e televendas). No entanto, como mencionado pelo Superintendente/CEO, são empresas diferentes, mas devido a relação entre as empresas no grupo familiar o orçamento é aplicado para todas as empresas, mas segmentado por centro de custo.

“Têm empresas dentro do grupo que também [...] minha administração não é só da Empresa A é do grupo [...] a gente trata isso como orçamento do grupo hoje, e lógico dividido por centros de custo, dividido por empresas, mas trata de uma forma única.” (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A).

Como consequência do sistema adotado na Empresa A referente a estrutura da gestão, foi identificado nas respostas dos gerentes entrevistados essa consciência de serem responsáveis por complementarem as informações resgatadas pelo *Controller* como números iniciais e interpretarem quais as demandas ou quanto deveriam solicitar para o seu departamento em virtude do que foi apresentado pelo Superintendente/CEO como diretriz. Processo esse que pode ser compreendido à luz da Teoria da Estruturação, uma vez que as modalidades que conectam os gestores e a estrutura sinaliza a cognoscitividade de interpretação da proposta orçamentária e comunicação (GIDDENS, 2009), tanto para apontar necessidades superiores ao formato inicialmente apresentado quanto para comunicar à sua equipe.

A Gerente Comercial destacou sua responsabilidade pela área de compras e vendas e que a comunicação, em caso de ajustes, é realizada ao Superintendente/CEO: “sou responsável pela área de compras e vendas da empresa. Acima de mim tem o *CEO* da empresa, eu respondo diretamente para ele” (Gerente Comercial). Tanto a Gerente Comercial como o Gerente de Inovação e Novos Negócios e a Gerente de Televendas ressaltaram que respondem diretamente ao Superintendente/CEO. A comunicação com a Presidente da Empresa A não é exclusividade do Superintendente/CEO. Afinal, nas reuniões mensais de prestação de contas, todos os gerentes participam, porém a condução e a abordagem da reunião são realizadas por ele. A participação de um membro familiar traduz o elemento da legitimação que a Teoria da Estruturação aponta na vertente da estrutura. O conhecimento de que a Presidente do Conselho Administrativo acompanha os resultados pode gerar influência nas ações dos gestores durante o processo de controle do orçamento. Afirmção apresentada no trecho da entrevista do Gerente de Inovação e Novos Negócios:

“A gente tem, de períodos em períodos, reuniões dos acionistas, do Conselho (Administrativo). E, o Superintendente/CEO que toca essa reunião, com auxílio às vezes do *controller*, mas ele é o responsável por essa reunião de *status* com os outros acionistas.” (Trechos da entrevista com o Gerente de Inovação e Novos Negócios da Empresa A).

A interação entre os departamentos foi citada pela Gerente de Televendas como um ponto importante para o bom desempenho da gestão, pois segundo a Gerente existe a interdependência de outras áreas.

“É um organograma bem claro, bem departamentalizado, mas também tem colaboração entre as áreas. [...] Mas você vê que existe esse compartilhamento de pares, de outras áreas com a minha área, por exemplo, eu estou em conversa o tempo todo com RH, com o Fiscal, então é bem interativo mesmo.” (Trechos da entrevista com a Gerente de Televendas da Empresa A).

Partindo do conhecimento de que o orçamento, em conjunto com o planejamento estratégico, pode contribuir com o processo de gestão, planejamento e controle de maneira formal (BORNIA; LUNKES, 2007; EYERKAUFER; POSSAMAI; GONÇALVES, 2014), os entrevistados da Empresa A foram indagados se o orçamento é constituído com base no Planejamento Estratégico. Considerando que as estratégias são desenhadas a partir dos objetivos organizacionais, o Superintendente/CEO destaca que o Planejamento é utilizado, porém ele não é um limitador e o orçamento é elaborado diante entendimento de demandas atuais dos seus clientes, portanto readequado quando necessário.

“Como ele (orçamento) é feito anual a gente já adapta também questões da atualidade, por exemplo o COVID e a inflação. [...] Tem um piso do que era a expectativa do planejamento estratégico, quantos porcentos cresceu nos próximos anos, mas ele é readequado. A gente não o perde (orçamento) de vista, mas hoje nosso orçamento serve como métrica de meritocracia para algumas áreas e não posso deixá-lo muito deslocado, seja para cima ou para baixo, do que a gente espera para aquele ano. Tem uma serie de intempéries que afeta o nosso negócio e isso tem que ser adaptado, então por isso que eu disse que sim e não. A gente tem o planejamento estratégico, mas a gente não é preso nele, não é porque eu defini lá atrás que eu iria crescer 10% ao ano, todo ano o orçamento tem que ser com base nisso, não, não tem nada nesse sentido.” (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A).

O *Controller* informou que o orçamento é construído com base no planejamento de vendas para o ano seguinte. Como o Planejamento Estratégico está direcionado para um período superior, de até cinco anos, algumas perspectivas podem modificar no período compreendido entre um orçamento e outro:

“A gente já teve isso com mais rigor, quando a gente fala de planejamento estratégico.[...] o orçamento é construído em princípio pelo planejamento de vendas. [...] porque todos os meus custos variáveis vão vir realmente da minha perspectiva de venda é onde estou atuando [...] quando a gente fala de um planejamento estratégico descrito, a gente já teve isso lá no passado, mas hoje a gente tem uma coisa muito mais dinâmica, eu diria.” (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa A).

A Empresa A atua no setor atacadista e de distribuição. Com isso as receitas com vendas possuem forte vínculo com o orçamento, uma informação macro para definição dos demais indicadores desse artefato gerencial. A Gerente Comercial apontou que o orçamento é analisado com as particularidades de cada departamento. No caso das vendas existe uma avaliação por região. Não é tratado com exatidão um percentual de crescimento e, sim, examinado os detalhes de cada centro de custo. Já os gerentes de Inovação e Novos Negócios e de Televendas não aprofundaram sobre a relação, apenas confirmaram que sim, ou seja, o orçamento é estruturado com base no planejamento estratégico.

Sobre a determinação de premissas orçamentárias e previsão de cenários, os participantes do estudo de caso informaram que a operação da empresa ocorre em um setor que apresenta uma série de adversidades. Com isso, afirmaram que não é realizada a previsão de cenários de forma padronizada e que a análise dos fenômenos que podem afetar o negócio é capaz de provocar alterações nas ações organizacionais no que se refere ao orçamento. A exemplo a resposta do Superintendente/CEO:

“Tem uma série de intempéries que afeta o nosso negócio e isso tem que ser adaptado.” (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A).

Tanto o *Controller* quanto os três gerentes entrevistados na Empresa A trouxeram o cenário da pandemia do COVID 19 para exemplificar que, mesmo não ocorrendo esse empenho em realizar previsão de cenários, condutas são adotadas a fim de se adaptar e contornar novos acontecimentos que possam gerar ampliação de custos ou redução de receitas. Embora para a Empresa A, mesmo que diante de toda incerteza que envolveu o início da pandemia, ainda assim os resultados foram superiores ao que estava definido no orçamento do ano de 2020.

Com o objetivo de conhecer mais sobre a participação do setor de cada gerente com o processo orçamentário, inicialmente foi questionado sobre o envolvimento do entrevistado e como é estruturado o controle gerencial. A Gerente Comercial apontou que a diretriz principal vem do Superintendente/CEO. Assim, tanto a área de compras como a de vendas ficam responsáveis por estruturar o orçamento e as estratégias para o próximo ano, de acordo com os direcionamentos recebidos.

“Tanto a parte (área) de vendas, quanto a parte (área) de compras [...] são responsáveis por essa parte, eles fazem o orçamento tem a diretriz que vem de cima com direcionamento para o próximo ano. Eles são responsáveis por essa parte de organização de um orçamento e, lógico, que junto do orçamento tem as estratégias para conseguir chegar no orçamento.” (Trechos da entrevista com a Gerente Comercial da Empresa A).

O gerente de Inovação e Novos Negócios trouxe em sua resposta uma argumentação que destaca a relevância de seu departamento para o montante de receita da empresa e ainda sobre como o mercado, pelo menos para o setor que a Empresa A atua, está se adaptando para novas demandas, com foco no cliente e não no produto.

“Hoje 95% da nossa receita, vem de uma operação transacional com o nosso cliente. [...] a gente começa a entender que daqui pra frente, o mercado aponta muito mais com foco para o cliente, do que com foco em mercadorias. E aí a gente (es)tá interessado em fazer esse movimento de estabelecer todo um ecossistema de serviços, de produtos adicionais que a gente possa circular e ter esse cliente como um cliente de outros negócios. [...] A minha cadeira é para executar esse plano.” (Trechos da entrevista com o Gerente de Inovação e Novos Negócios da Empresa A).

De acordo com a Gerente de Televendas, sua participação no processo orçamentário ocorre na validação do orçamento inicial apresentado pelo Superintendente/CEO e *Controller*. Conforme a Gerente, em seu setor o orçamento é apresentado mensalmente.

“A gente tem os números que precisa alcançar e depois isso é passado como que você vai distribuir o orçamento mensalmente, [...] são repassados os valores e a gente vai dividir ele por mês, basicamente a nossa participação é essa, como que será distribuído uma vez que é definido o crescimento. Pela parte mais estratégica da empresa é repassado e a gente vai construir, com oportunidade de falar também - nossa, não está legal, não isso aqui eu acho que não vai dar -, então dá para dar um *palpitezinho*.” (Trechos da entrevista com a Gerente de Televendas da Empresa A).

Assim como os gerentes, perguntou-se ao *Controller* sobre o papel da Controladoria no processo orçamentário. Conforme mencionado anteriormente, o *Controller* tem o papel de organização dos históricos de cada setor para o processo inicial de elaboração do orçamento, segundo o Superintendente/CEO. Ele prepara as informações em planilhas que serão destinadas aos gestores de cada área para validação ou propostas de ajustes. O *Controller* reforçou que o orçado *versus* realizado é verificado mensalmente no intuito de identificar se a Empresa caminha com os números planejados e há possíveis variações.

“Pelo porte, pelas características que ela (Empresa A) tem em relação aos resultados que ela almeja é necessária uma questão de estruturação realmente de comportamento

de custos e despesas, saber onde que gasta, como que gasta. Até porque a gente tem vários departamentos que faz parte da atividade fim que é a parte de comercialização, mas como também a gente tem outras áreas de apoio. A gestão desse orçamento, a gestão realmente desse negócio, a gente precisa realmente de um driver, de algo para se entender como se está evoluindo, para o papel da gestão nossa (Controladoria) em relação a entender quais são as premissas, desde a constituição do orçamento e como obter esse resultado, o orçamento se torna realmente como uma referência para a gente entender como que caminha efetivamente os nossos números. Entender em particular os desvios que realmente esse orçamento apresenta, a gente tem fechamentos mensais, daquilo que a gente projeta ao longo do ano e mês a mês entender e compreender as explicações das variações entre realizado e orçado.” (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa A).

A interpretação da evolução entre o orçado *versus* o realizado é apontado pelo *Controller* como um parâmetro para compreender os desvios ocorridos no orçamento. Esse traço da comunicação dos significados da ação dos gestores com as regras orçamentárias atribuídas pela Empresa A, evidenciam a dualidade da estrutura. Considerando que as estruturas são meio fim das ações e que os gestores são indivíduos distintos (JUNQUILHO, 2000; PERES JR; PEREIRA, 2014), a interpretação de cada um pode caminhar para destinos que não sejam congruentes com os resultados almejados pela empresa, situação que pode ser revisada e corrigida com o acompanhamento frequente dos gastos realizados.

Quanto ao papel do Superintendente/CEO e do Conselho Administrativo no processo orçamentário, o Superintendente/CEO inicia falando sobre o seu papel, lembrando que na estrutura do organograma da Empresa A não há cargos de diretores. Pontua que seu papel de provocação aos gerentes é para pensarem estratégias e, assim, entenderem e apresentarem os números de suas respectivas áreas. Diferente de um posicionamento impositivo, conforme recorda já aconteceu no passado e se tornava um processo exaustivo.

“O exercício é muito mais de provocação para que ele (Gerente) entenda que linha estou falando. [...] a estruturação e a definição é dele. [...] Teve um momento da antiga gestão, coisa de 10/15 anos atrás, que o orçamento era um processo muito desgastante. Gastava-se muito tempo, eram dadas diretrizes bem no detalhe e muito impositiva, às vezes, - a sua área tem que reduzir 15%, mas com base em quê? Não eu preciso que seja 15%, já a sua aqui precisa crescer, mas com base em quê? -, então eu entendo que é um formato que para muitos dá certo aquele negócio de pressão. [...] no fim das contas por preservação e não querer ficar muito exposto, então ele (Gerente) falava que iria dar um jeito, mas não dava, quando começava o ano via algumas áreas cumprindo 60% do orçamento, 70% do orçamento e aí tinha reuniões pesadas, mas no final das contas ficava por isso mesmo, a impressão que se tinha é que assim você jogou quase um mês de trabalho do orçamento fora.” (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A).

O formato em que o Gerente seja o responsável por definir o orçamento da sua área, sem diretrizes que deem legitimidade para o orçamento, pode conter riscos e indiretamente incentivar o Gerente a criar uma reserva orçamentária caso necessite ampliar os gastos com a

área e com isso o orçamento não ser uma ferramenta efetiva para a empresa (LUKKA, 1988). O *Controller* menciona que o Conselho Administrativo avalia o orçamento elaborado e que o mesmo é apresentado em um *layout* semelhante a Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), pois nesse formato é possível comparar o desempenho para atingir tal resultado.

“Para o Conselho de administração a gente traz um comparativo entre DRE fiscal no *layout* das demonstrações financeiras, como também um DRE no mesmo *layout* só que na versão orçada. Então vai para o Conselho (Administrativo) e aprovando, na verdade é muito mais uma defesa da proposta orçamentária, já no ano seguinte a apresentação do orçamento é para a assembleia geral dos acionistas. Como a empresa é uma SA (Sociedade Anônima) [...] em abril, a gente tem a apresentação do orçamento daquele ano para os acionistas da empresa. Até porque, lembrando bem, na mesma reunião da prestação de contas da administração o que é levado em conta é o orçamento do ano anterior e o realizado, então a prestação de contas dos acionistas ela é muito levada em conta ao que foi proposto na assembleia geral ordinária e contrapondo a isso a apresentação do realizado, então – ah, os administradores apresentaram esse orçamento e estão realizando isso aqui -, então esse é o grande final junto com os acionistas da empresa,” (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa A).

A Empresa A utiliza a DRE como a fonte de informações para a simulação de números que estarão presentes no orçamento na primeira versão que é preparado pelo *Controller* para revisão das áreas.

“Hoje, para a primeira simulação de números, a gente finaliza com o DRE. Então o DRE traz essa noção geral de até onde a gente consegue chegar, os limites de faturamento e o DRE é o principal demonstrativo. Depois, desce para as áreas, quando volta a gente olha o orçamento e vê se aprova, a gente tem ideia e compara com o DRE e vê se chegou no resultado esperado. [...] a principal diretriz é o DRE.” (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A).

Referente a periodicidade, flexibilidade e base de informações consideradas no orçamento, os participantes do estudo de caso são convergentes nas explicações. A elaboração do orçamento para o ano seguinte se inicia no mês de outubro e tem como previsão de encerramento a primeira quinzena do mês de dezembro. Elaborado para o período anual, a Empresa A tem como prática a realização de reuniões mensais para acompanhamento e identificação de variações. O Superintendente/CEO declara que a periodicidade do orçamento é anual e o orçamento é flexível. No entanto, esses ajustes - caso necessários - são realizados dentro do orçamento sem alterar o valor final apresentado aos acionistas.

“Como a gente tem esse acompanhamento muito próximo e todo final de mês a gente avalia o resultado de forma geral, em relação ao orçado, se tiver algo que esteja muito distorcido é feito adequação, mas para reorganizar na cabeça da gente o que seria um plano alternativo do que para outra coisa. Assim o orçamento que é apresentado para

o acionista no início do ano ele não sofre nenhuma modificação, durante o ano todo, são alterações internas.” (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A).

Quando questionado se o orçamento é Base Zero o *Controller* afirma que não. De acordo com o *Controller*, no início do período de elaboração do orçamento os gestores que fazem parte do processo de controle orçamentário são convidados para uma reunião em que serão estabelecidas diretrizes. Nesse momento ainda não se conhece o orçamento de vendas que está em desenvolvimento, porém existem despesas por departamento já realizadas nos anos anteriores e, com isso, algumas premissas já começam a ser estruturadas.

“Para constituição do orçamento no ano seguinte, a gente tem a questão de despesas fixas de alguns departamentos que na verdade são históricas. [...] o orçamento não é por atividade, não é base zero, ele é carregado em função de históricos e da realidade que o centro de custo envolve.” (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa A).

A Gerente Comercial menciona que, para as estimativas atribuídas no orçamento, olhando para as etapas ainda de construção do orçamento, ela percebe uma flexibilidade no período de planejamento do orçamento para as áreas no que se refere ao percentual de crescimento apresentado ao departamento. Ou seja, seria uma flexibilidade em poder negociar entre o que foi apresentado à sua área e o quanto ela entende que seria necessário para atingir os resultados.

“Quando a gente fala do orçamento de vendas a gente tem uma diretriz, às vezes a empresa fala para fechar com 20% de crescimento, quando eu faço todas as análises vamos supor que eu consiga chegar em 16% ou 15%, eu explico por que daquele número e então se eu conseguir baseado na realidade, baseado em fatos que realmente são coerentes a empresa tem essa flexibilidade sim.” (Trechos da entrevista com a Gerente Comercial da Empresa A).

Mas, ressalta que pode ocorrer o inverso também. A empresa sugerir um crescimento de 10% e ela identificar que consegue 14%. Diante da possibilidade de discussão, a Gerente Comercial enxerga a proposta do orçamento como um parâmetro.

“Depende muito, mas ele é flexível sim, ele é conversado, ele é negociado, ele é discutido, o orçamento é um parâmetro, uma base para ele te direcionar onde você tem que ir, o que que você tem que fazer. [...] às vezes tem um orçamento que a gente entregou para empresa só que com o pessoal aqui dentro com as pessoas que são da área de compras eu tenho outro orçamento. [...] a gente tenta ser muito coerente e a gente tenta ser muito pé no chão, se eu colocar um orçamento que a pessoa vai bater o olho e vê que ele não consegue atingir, ela trava.” (Trechos da entrevista com a Gerente Comercial da Empresa A).

A Gerente de Televendas também traz essa percepção de que há flexibilidade no momento da elaboração do orçamento, mas reforça que depois de aprovado e iniciado o ano o orçamento deve ser executado conforme diretrizes orçamentárias.

“Flexibilidade na hora de elaborar, depois eu tenho que seguir. Na verdade, nós somos orientados a procurar diminuir, então a gente já tenta negociar o tempo inteiro, quanto que vai aumentar, só as despesas que não têm jeito, procuramos outros fornecedores.” (Trechos da entrevista com a Gerente de Televendas da Empresa A).

Ainda sobre a flexibilidade do orçamento, o Superintendente/CEO informa que mudanças no orçamento aprovado podem ocorrer, caso não tenha outra solução. Pois, em algumas situações, mesmo aumentando a despesa, o resultado final é mantido em virtude de uma maior receita. Ele pontua a importância do setor comercial para os resultados da empresa. Esse é o departamento que impacta diretamente no negócio. Aqui, o entrevistado demonstra que existe uma margem para ampliação dos gastos, desde que justificado por aumento de receita, ou seja, seria um indício de folga orçamentária (MERCHANT, 1985)

Ao ser questionado se ele percebia o orçamento como rígido ou flexível, defendeu que considera flexível. Mas ressaltou que seria bom escutar os gestores, pois em sua visão não há punição imediata para quem não cumpre as diretrizes do orçamento e sim uma tentativa de identificar onde foram os erros na elaboração.

“Eu considero que não (é rígido) era bom escutar os gestores, eu considero que não por essa questão de não tem nada que assim – ah, não cumpriu isso tem uma consequência imediata -, não, verificamos porque não cumpriu, onde a gente errou. Sempre trago essa responsabilidade nossa, não da pessoa. Por isso falo que é flexível. É uma questão de gestão, porque se uma vez dado a diretriz, feito e acompanhado, mas ainda não acontece aí sim tem consequência, mas muito mais em virtude da gestão e de entender que aquilo não está sendo efetivo para área, do que em relação necessariamente ao orçamento.” (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A).

Já na visão dos gestores, realmente a percepção de flexibilidade muda e o orçamento é compreendido como rígido acima de tudo com as despesas. Assim como a Gerente Comercial e a de Televendas que enxergam a flexibilidade apenas no momento da elaboração, o Gerente de Inovação e Novos Negócios tem a mesma percepção:

“Não tem flexibilidade. Uma vez desenhado o orçamento tanto de receita quanto de custo é aquilo mesmo a despesa. E aí dentro dessa realidade, eu te falo que a gente tem asas com o orçamento de receita, em outros não.” (Trechos da entrevista com o Gerente de Inovação e Novos Negócios da Empresa A).

Algumas variações ocorrem durante o ano em que o orçamento está sendo executado e que não estavam nas premissas ou históricos consultados de despesas. Na Empresa A, o setor de transporte incorre em gastos que estão atrelados a flutuações no mercado que são difíceis de acertar com exatidão. Primeiro que o custo é variável conforme o volume de operação e segundo que as variações de preço da despesa podem ocorrer mediante cenário internacional. Essas ponderações surgem na fala do *Controller* ao responder sobre o que acontece quando há desvios orçamentários, alinhado ao que o Superintendente/CEO argumentou de que as variações passam a ser analisadas para a constituição dos próximos orçamentos. Na literatura, quanto à essas variações identificadas que serão consideradas no próximo orçamento, pondera-se que podem gerar a folga orçamentária que seria a diferença dos recursos necessários para operacionalizar uma empresa e o montante de recursos disponíveis (ONSI, 1973).

“Despesas com frota, combustível, despesa de peças e manutenção pneus, embalagens, enfim, a gente requer que esse gestor justifique as principais variações [...]. Então a gente o traz mensalmente para ter o acompanhamento do mês e acumulado, porque a gente tem as duas visões de mês a mês e o acumulado orçado e o acumulado realizado, então os desvios que vão acontecendo de uma forma talvez não previstas ou não imaginada a gente vai entendendo aquilo como ponto de atenção.” (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa A).

Destaca-se que nos últimos anos a forma de planejar o orçamento tem sido efetiva no que se refere a sua realização, sem a necessidade de elaboração de um novo orçamento no decorrer do ano. A Teoria da Estruturação justifica essa assertividade mediante a experiência do gestor e sua cognoscitividade:

“Historicamente, lá atrás já aconteceu isso, a gente ter chegado no segundo semestre e eu tenho que apresentar um novo orçamento. [...] Acaba que a gente tem que se adequar realmente ao cenário que a gente se encontra, dos últimos oito anos a gente está trabalhando sempre com o orçamento anual então aquilo que é previsto se leva para o ano todo.” (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa A).

A fim de compreender elementos do processo orçamentário que possam impactar na constituição da folga orçamentária, parece ser oportuno investigar sobre o impacto do orçamento nas metas. Ao questionar o *Controller* sobre a existência de sistema de remuneração por metas, ele informa que para alguns cargos de gerentes tem sim a remuneração por atingir metas podendo ser semestral ou anual. Isso irá depender do objetivo e os gestores são informados antecipadamente que, em caso de alcance de determinado resultado, a premiação será paga.

“Tem a questão de remuneração variável para alguns cargos de gerentes que estão vinculados a essas metas. [...] Por exemplo, a gente quer atingir de janeiro a junho X milhões de resultado, então atingindo esse X milhões vocês (gerentes) têm essa premiação garantida, então é pagamento com bônus em função do resultado realizado e orçado.” (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa A).

O Superintendente/CEO destaca que a área do comercial composta por vendas e compras possui remuneração variável a partir de metas que derivam do orçamento. Mas, ressalta que no seu formato de gestão, durante as reuniões mensais, verifica o cumprimento do orçamento identificando tanto os pontos positivos como os negativos. Ou seja, o que está muito abaixo ou acima quando se compara orçado *versus* realizado.

Ao compreender que existe a possibilidade de remuneração por atingir a meta, é um ponto que vem de encontro ao que a literatura destaca como ponto de atenção na elaboração do orçamento que para atingir o resultado estimado. A gestão deve acompanhar as estipulações de despesas. Conforme, destacado por Young (1985) e Dunk (1993) a avaliação do desempenho através do cumprimento do orçamento pode gerar um interesse que o mesmo seja mais fácil para ser atingido, ou seja, pode gerar uma elevação dos custos.

“Para mim é importante no meu formato de gestão, para conhecer estar próximo da área cumprindo ou não cumprindo o orçamento, independente disso tem a reunião, mas dá para gente detalhar algumas situações, mesmo cumprindo o orçamento, quando você olha a meta geral está azul, mas quando você entra em detalhe não está e dá para entender a operação, e encontra oportunidades nessa discussão.” (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A).

Com isso conseguimos compreender sobre a estrutura do controle gerencial e processo orçamentário da Empresa A, desde o envolvimento dos entrevistados com o processo orçamentário até o impacto do orçamento nas atividades realizadas pela empresa. Diante de todo o contexto e compreensão da constituição orçamentária da Empresa A, nota-se que o orçamento é um artefato gerencial que recebe especial atenção do Superintendente/CEO, *Controller* e gestores, tanto na sua elaboração quanto na sua execução e controle. Verifica-se que os gestores entrevistados percebem a importância do orçamento para atingir metas e, conseqüentemente, resultados, mas falta ainda identificar a percepção dos membros da gestão quanto à folga orçamentária.

O *Controller* revelou que não conhecia o conceito de folga orçamentária após ser apresentado para ele conforme Quadro 4 que traz um mapeamento conceitual de folga orçamentária. Foi perguntado ao participante qual era a percepção dele quanto ao tema e se ele

enxergava a prática na empresa. Afirma que não tem folga orçamentária na empresa. Quando se estoura o orçado é repassado para a diretoria e administradores durante as reuniões mensais e ele, no papel de *Controller*, apresenta efetivamente o resultado da empresa destacando o desempenho alcançado.

Para o *Controller*, a folga poderia gerar uma má interpretação por parte dos Gerentes que ao terem a informação da margem superior, possivelmente não iriam se esforçar para atingir o resultado.

“A questão de ter folga a gente entende que há uma má interpretação que é uma visão interna nossa pela cultura, na verdade que se eu dou margem para ele (gerente) gastar mais, ele vai gastar.” (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa A).

No entanto, frisou que caso ocorra seria um segundo orçamento, de conhecimento apenas da administração e controladoria.

“Talvez teria que ficar num segundo plano, ou seja, eu apresento o orçamento para ele (gerente) realizar, mas eu teria um segundo orçamento aqui previsto, ou seja, eu, a administração e os administradores saberiam da reserva orçamentária, mas com ele (gestor) eu tentar a ferro e fogo.” (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa A).

Nota-se que existe a possibilidade da constituição da folga orçamentária. No entanto, não seria divulgada. A folga pode ser vista como uma estratégia da empresa (PFEFFER; SALANCIK, 2003). Porém, se não é divulgada aos demais membros da gestão, demonstra um receio por parte da alta gestão que o conhecimento de tal reserva possa gerar ineficiência (BORGE *et al.*, 2008) e utilização de forma inadequada dos recursos (CHURCH; HANNAN; KUANG, 2012). A Gerente Comercial também mencionou que não há a folga orçamentária, mas faz algumas reflexões sobre a operação e entende que dentro do setor dela poderia haver indícios.

“Quando eu falo que não existe essa folga, no final das contas acaba existindo, porque eu desenho o meu orçamento de vendas maior do que o orçamento de compras, ou seja, o meu comprador aqui ele ainda tem uma válvula de escape versus o orçamento de vendas só que que estrategicamente a gente tem outras formas de buscar o resultado. [...] são duas estratégias, primeiramente, do meu orçamento de vendas ele tá um pouco maior do que o de compras e segundo de eu ter essa flexibilidade de estar buscando novos projetos, novos fornecedores sem que isso incremente o meu orçamento que eu fechei com a empresa. Como se fosse algo a mais, como se fosse um plus, mas é algo que eu não começo um ano com ele já estruturado eu tenho que buscar na medida que vou percebendo que estamos dando certo, vou tentando mexer aqui os ponteiros para fazer com que essa válvula e me ajude com o resultado.” (Trechos da entrevista com a Gerente Comercial da Empresa A).

Na percepção do Gerente de Inovação e Novos Negócios, a gestão é bastante cautelosa no que se refere à construção do orçamento. Em virtude da estrutura de controle com reuniões mensais e participação do *Controller* no processo de elaboração do orçamento, ele acaba por realizar indagações aos Gerentes quando entende que algum valor possa estar acima do necessário. O Gerente de Inovação e Novos Negócios entende também que a experiência do gestor em cada departamento é um fator decisivo para ter estimativas mais assertivas:

“Eu acho que enquanto conceito formal, nunca tinha visto ser falado (folga orçamentária). Mas enquanto realidade é um negócio muito presente do ponto de vista do dia a dia. O que eu vejo: lá atrás na confecção do orçamento, acho que o *Controller* é o principal ofensor contra essas reservas. Hoje, tendo passado por várias áreas, eu já consigo ver melhor que tem essa insegurança às vezes do gestor de mesmo depois de apertar a equipe, tentar o mínimo possível, chega, às vezes, jogando um pouco acima. [...] Mas é um processo natural que a gente vê que tem uma curva de aprendizado, do profissional enxergar o todo e ir evoluindo quanto a isso.” (Trechos da entrevista com o Gerente de Inovação e Novos Negócios da Empresa A).

Mas, reconhece que podem acontecer imprevistos e, por fim, se posiciona favoravelmente a existência de um orçamento mais enxuto assim como autores que entendem como negativa a decisão de constituição de uma folga orçamentária que poderia gerar ociosidade de recursos (MCDONALD, 2003):

“Eu vejo como uma rigidez grande no nosso sistema e vejo como muito positiva, muito positiva mesmo. Os próprios gerentes das áreas eu vejo que eles apertam bastante. Então a gente tenta trabalhar bem no osso mesmo, mas ainda assim, não te digo que não tem alguma coisa que passou. Posso te dizer, passa sim. Às vezes foi algum ponto, alguma ponta em áreas que tem muitas contas de despesa.” (Trechos da entrevista com o Gerente de Inovação e Novos Negócios da Empresa A).

Talvez, o posicionamento de apoio a inflexibilidade do Gerente de Inovação e Novos Negócios, tenha relação com o fato de ser o Gerente com o menor tempo na Empresa A e a interação realizada com a empresa esteja no formato de cumprimento das normas de maneira pouco questionável, justamente por conhecer a pouco tempo o setor. Finalmente, a Gerente de Televendas também afirmou que não conhecia o conceito de folga orçamentária e comenta que pode até ter usufruído, mas não saberia afirmar. De acordo com ela, sempre que a área dela precisa utilizar mais recursos do que foi orçado e liberado, ela solicita ao Superintendente/CEO e entende que por ser sempre permitido é porque está dentro de uma margem aceitável.

A Empresa A atua em um setor relevante para o cenário econômico da região onde concentra as principais operações e tem as vendas como a principal fonte de receita. A experiência da empresa em conduzir o orçamento é muito clara, assim como o conhecimento e

legitimação dos gestores sobre o papel dessa ferramenta. No entanto, os gestores que não pertencem à família fundadora da empresa são indivíduos com diferentes experiências pessoais e profissionais e tudo isso resulta em diferentes interpretações das regras e estrutura, conforme elementos identificados da Teoria da Estruturação de Giddens (2009). E essa distinção impacta na percepção da folga orçamentária. A Empresa A possui a folga, mas não é divulgada a fim de extrair ao máximo dos Gerentes participantes do processo orçamentário.

4.2 Estudo de Caso Empresa B

Assim como a outra empresa participante do estudo de caso, a Empresa B também teve a classificação familiar como o critério de seleção. Destaca-se que a gestão dessa empresa é formada por membros familiares nos cargos de *CEO*, *CFO*, Diretoria Administrativa e Financeira e Diretoria Comercial, a organização hierárquica dos cargos é representada pela Figura 9. A imagem do organograma foi elaborada de forma meramente ilustrativa para demonstrar como se estrutura a gestão da Empresa B e interagem os participantes do estudo de caso.

A Empresa B é uma empresa tradicional da região de Uberlândia no estado de Minas Gerais, no entanto não serão mencionados maiores detalhes dessa empresa que atua no setor de Indústria e Comércio seguindo a mesma medida adotada com a Empresa A. Torna-se oportuno mencionar a trajetória da referida empresa que em 1983 inicia-se a história com atividades de comércio realizadas de porta em porta pelo então fundador da empresa. Após alguns anos, em 1991 junto aos dois filhos, foi constituída a Empresa B na cidade de Uberlândia dando início ao processo industrial. São mais de 32 anos de atuação da Empresa B que atua em todo território nacional, e mesmo com incorporação de novas linhas de produtos a Empresa B ainda mantém em seu portfólio itens que caracterizam o início dessa empresa familiar.

O fundador (pai) não possui cargo de gestão na Empresa B, embora não seja mencionado a efetivação do processo sucessório são seus filhos que assumem os cargos de *CEO* e *CFO*. A Diretora Administrativa e Financeira e o Diretor Comercial são netos do fundador e respectivamente filhos do *CEO* e *CFO*. Já a Diretoria de Operações, Controladoria e demais cargos de gerentes são ocupados por agentes externos, conforme mencionam Gimeno, Baulenas e Coma-Cros (2010) que dizem que as empresas familiares podem ter na gestão membros familiares e não familiares.

Diante as entrevistas realizadas na Empresa B e com base nas categorias e códigos apresentados nas Figuras 5 (Perfil do respondente), 6 (Envolvimento da família na gestão) e 7 (Constituição da folga orçamentária), a seguir são apresentadas as análises qualitativas dos dados.

4.2.1 Envolvimento da família na gestão

Os tomadores de decisão na Empresa B são predominantemente membros familiares. O reconhecimento da importância do Fundador (avô), *CEO* e *CFO* (filhos) foi um fato reportado por todos os entrevistados. As palavras avô, pai, tio, prima e primo estiveram sempre presentes durante os trechos das entrevistas. Em alguns momentos, de forma espontânea, o nome em diminutivo do fundador da Empresa B era mencionado pelos participantes.

Em contramão ao posicionamento principal da literatura sobre empresas familiares mencionado por Hall e Nordqvist (2008) e Muzzio (2013) de que a sobrevivência e melhor eficiência da empresa estariam vinculadas à inclusão de membros não familiares à gestão das empresas. Conforme os achados do estudo, a Empresa B possui gestão predominantemente familiar.

Ao observar a diretoria da Empresa B (Figura 11) só existe o Diretor de Operações como membro externo à família. Nota-se que os cargos de alta gestão são ocupados predominantemente por membros familiares e mesmo com mais anos de empresa que os demais Diretores, o Diretor de Operações assumiu o cargo após os demais membros da família. Alinhado com o que foi apontado na literatura o Gerente de TI, ao comentar sobre o envolvimento da família na gestão, destaca que:

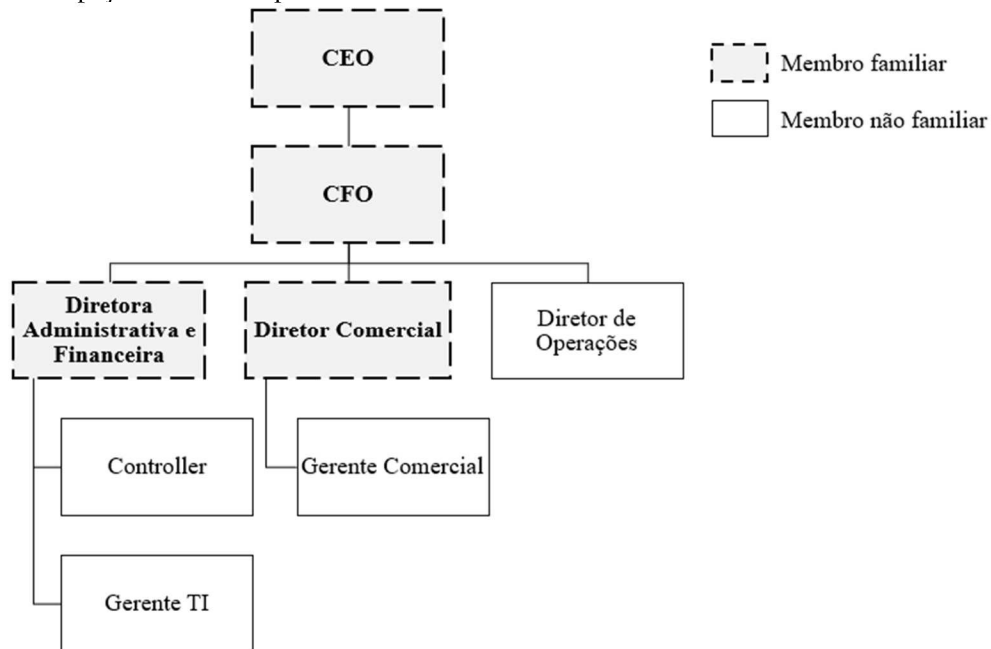
“(Membros familiares) só na alta gestão mesmo. Só de direção para cima, eu tenho os familiares ocupando. Inclusive, como exceção, o Diretor de Operações, ele não é um familiar. Ele é uma pessoa que veio assumir essa cadeira por mérito, vamos dizer assim.” (Trechos da entrevista com o Gerente de TI da Empresa B).

A Gerente Comercial menciona que existem outras empresas ligadas a Empresa B e nessas empresas possuem mais membros familiares ocupando cargos de gerência, e que, portanto, quando olham para o grupo existem Diretores Executivos, *CEO* e *CFO*, Diretora Administrativa e Financeira, Diretor Comercial e Gerentes que são familiares e atuam no negócio.

“Têm outras empresas do grupo, que também estão com familiares. Então, os cargos assim, de diretor, *CEO*, e gerente, grande parte está com a família.” (Trechos da entrevista com a Gerente Comercial da Empresa B).

A Figura 9 destaca quem são os participantes do estudo de caso e dentre eles quais são membros familiares.

Figura 9 - Participação familiar Empresa B



Fonte: elaborada pela autora

A Empresa B ainda não passou pelo processo de sucessão formalizada, ainda que o *CEO*, filho do fundador, seja responsável pelas decisões e aprovações. Na Empresa B o Conselho Administrativo é formado exclusivamente pelos familiares. Longenecker, Moore e Petty (1997) mencionam que a participação de membros familiares no controle da empresa caracteriza uma empresa familiar, mesmo que o processo de sucessão ainda não tenha sido realizado.

Artega e Escribá-Esteve (2021) haviam destacado que nas empresas em que a gestão é familiar a expectativa é de forte influência no processo de gestão. Conforme estrutura de análise dos resultados, após conhecer sobre a composição da gestão e o envolvimento dos familiares caminha-se para compreender a estrutura do controle gerencial e o processo de elaboração e execução do orçamento.

4.2.2 Constituição da folga orçamentária

O artefato gerencial orçamento é algo que a Empresa B segue rigorosamente. Foi assim que a Diretora Administrativa e Financeira destacou ao ser questionada se eles utilizavam o orçamento no processo de gestão.

“A gente tem uma reunião na segunda-feira que a gente olha orçado *versus* realizado [...], tudo nosso é baseado no orçamento.” (Trechos da entrevista com a Diretora Administrativa e Financeira da Empresa B).

E quanto à importância do orçamento no processo de tomada de decisão, a Diretora Administrativa e Financeira foi enfática ao dizer que não enxerga outra forma de conduzir uma empresa à obtenção de resultados sem utilizar o orçamento. Enxergar o orçamento como uma ferramenta imprescindível para a condução do negócio, vai de encontro ao posicionamento de alguns autores que consideram a implantação do orçamento como uma vantagem competitiva para a empresa (WELSCH, 1983; COKINS, 1999; FREZATTI, 2000; LUNKES, 2008).

Diante dessa afirmação, inicia-se por conhecer a estrutura do SCG. O orçamento da Empresa B é estruturado inicialmente pelo *Controller*. Ele é responsável por buscar o histórico de operações e a partir disso realizar uma projeção do que seria o orçamento necessário. Esse documento é apresentado ao *CEO* que é o responsável por avaliar e aprovar. Para isso, o *CEO* utiliza como critério o plano diretor, definição de indicadores de expectativa de crescimento para a Empresa B e de acordo com a fala da Diretora Administrativa e Financeira, o *CEO* não “abre mão” prontamente de seus anseios.

Esse papel do *CEO* na definição do plano diretor, conforme mencionado na literatura, a alta administração pode definir metas e estratégias para a organização (ANDERSON; REEB, 2003) e a governança familiar influência nas diretrizes e estrutura do SCG (WESTHEAD; HOWORTH, 2007).

“O meu gerente de controladoria ele faz o cronograma do orçamento e a gente faz uma reunião com o CEO e ele vai dar o plano diretor [...] Ele (*Controller*) monta a estrutura do orçamento [...]. Ele apresenta para o CEO, mais ou menos o que está projetado e a gente vê quanto que isso vai dar de margem e quanto vai dar de EBITDA - é isso que ele quer mesmo? não, não o que eu quero é X -, aí ele (CEO) pega um indicador, seja ele qual for porque isso varia muito de empresa (indústria) para empresa (indústria), se é uma empresa (indústria) muito grande e fala quero crescer 2% de EBITDA já é um valor astronômico, se é uma empresa (indústria) muito pequena - não eu preciso é crescer 30%, porque se não, eu não consigo me sustentar -, então é isso que a gente faz no plano diretor, depois disso a gente traz o gerente de venda para construir a receita de venda, a gente faz isso por regional e por produto. Depois dessa receita de venda pronta e pré-aprovada, nós vamos para a construção dos outros indicadores que é o custo fixo e a composição do CMV. [...] aí a gente espreme e vê se deu o que o plano diretor queria - Deu o que o CEO queria? Não, não deu. A gente volta para uma segunda reunião, a gente apresenta para o CEO - olha não vai dar o que você queria -, geralmente ele (CEO) bate o pé e fala - é o que eu

quero -, mas muito embasado, ele corta algumas coisas e assim a gente caminha.” (Trechos da entrevista com a Diretora Administrativa e Financeira da Empresa B).

Sobre a estrutura da gestão, o Gerente de TI foi dinâmico em descrever como os cargos se conectam e isso contribui na compreensão da construção do orçamento, uma vez que os gestores de cada área são responsáveis por levar até os diretores as despesas necessárias para atingir os percentuais definidos pelo plano diretor.

O planejamento estratégico também é uma ferramenta gerencial com capacidade de fortalecer a gestão organizacional. Ao serem questionados se o orçamento da Empresa B é delineado com base no Planejamento Estratégico, os Diretores afirmaram que sim.

“Sim, ele é dirigido pelo planejamento estratégico da empresa, a gente revisa, repassa ele antes de fazer o orçamento e verifica o histórico, tanto do ano que a gente passou quanto da projeção de crescimento que a gente quer e olha também anos anteriores porque se teve alguma linha que teve algum desvio muito grande a gente tenta organizar essa linha com base nesse histórico. A gente não faz OBZ, a gente o faz com base em histórico, essa é a forma que a gente entendeu que seria mais adequado para o nosso modelo de negócio.” (Trechos da entrevista com o Diretor Comercial da Empresa B).

Fatores externos podem impactar no processo orçamentário das empresas. Em virtude desse efeito, os membros da gestão da Empresa B foram questionados sobre a relação da determinação de premissas orçamentárias com a previsão de cenários.

A Diretora Administrativa e Financeira, menciona que acima de tudo a exatidão é bem difícil de ser colocada em prática e que com base em três cenários, pessimista, otimista e realista, eles escolhem apenas um para seguir com o orçamento. De acordo com ela, é preciso ter uma direção bem definida para não ficar em dúvidas durante o próximo ano. Mas não descarta a necessidade de adequações que poderão emergir em razão de fatores que irão influenciar diretamente o montante de receita ou despesas definidas inicialmente.

O Diretor Comercial valida a informação de serem realizadas previsões de cenários. No entanto, enfatiza que olhando para o potencial de crescimento de receitas no qual a empresa se encontra, considerando a experiência com o negócio e o conhecimento de cada região em que atuam, a delimitação de cenários pode alterar ou limitar o que eles conseguiriam atingir em um determinado período. Ressalta que alguns projetos pontuais com percentuais de crescimento específicos são definidos com base na diretriz orçamentária de crescimento de EBITDA, percentual definido em Conselho Administrativo a partir de então se estabelece o percentual de despesas para atingir a ampliação das receitas e validar essa diretriz.

De acordo com o *Controller*, realizar a previsão de cenários é algo bastante complexo. Mas, ainda assim, a Empresa B tem logrado êxito com as estimativas realizadas que consideram dados históricos:

“A gente usa toda essa base de dados para a gente provisionar qual seria o cenário dos próximos três meses de despesas, então realmente é complexo conseguir acertar toda essa dinâmica que a gente vivencia. Mas a gente tem alcançado êxito, estamos com um nível de acerto percentual global em torno de 92, 93 nas projeções. Eu julgo que a gente não tem ido tão mal assim nas projeções, mas a palavra-chave referente a isso é, e não tem outra, são dados históricos e organizá-los de maneira que possa nos dar alguma informação principalmente com relação aos nichos de mercado, onde a gente tem reduzido venda ou pelo contrário onde que tem uma possibilidade de aumento de vendas de regiões, principalmente de custo variável.” (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa B).

A Diretora Administrativa e Financeira destaca que tudo na Empresa B é baseado no orçamento e o acompanhamento do orçamento, orçado versus realizado, é feito semanalmente na Empresa (formalmente em todas as segundas-feiras). Verificam os principais indicadores, qual era a margem de contribuição para aquela semana, o quanto estava orçado de EBITDA e ficam comparando a tendência conforme o orçamento definido. Todo mês, no 10º dia útil, os Diretores apresentam uma DRE do realizado *versus* orçado para o *CEO*.

Mediante os tipos de elementos identificados na estrutura de governança das empresas familiares (FREZATTI *et al.*, 2021), perguntou-se sobre a existência de um Conselho Administrativo na Empresa B. a Diretora Administrativa e Financeira informou que não existe um Conselho administrativo ou familiar formalizado. Mas, duas vezes a cada mês acontece uma reunião entre os membros familiares e aproveitam esse momento para trocarem ideias, esclarecer dúvidas sobre qual decisão tomar, ou seja, um momento que utilizam para compartilhar informações e realizar consulta aos demais integrantes da família.

“Nós não temos Conselho formal, o Conselho (Familiar) é constituído pelos familiares e a gente não tem a participação do externo (Diretor de Operações). A gente faz uma reunião a cada 15 dias, na terça-feira a tarde, a gente leva as propostas e faz as aprovações lá e aí é realmente conselho mesmo: “olha, faria isso”, “estou precisando de uma ajuda nisso” e “estamos pensando de ir por esse caminho aqui”. (Trechos da entrevista com a Diretora Administrativa e Financeira da Empresa B).

O Diretor Comercial informou que seu envolvimento no processo orçamentário é de dar a diretriz macro orçamentária tanto de receita quanto de despesa. Depois o seu papel de aprovação dos projetos e da forma de distribuição pelos Gerentes. Já os gerentes apresentam os projetos e a estrutura de gastos para os respectivos Diretores (Figura 9) que caminham para validação desses projetos e dessa alocação de recurso. Posteriormente, em conjunto todos os

Diretores vão questionando linha a linha de cada natureza de cada gestor para ver se conseguem otimizar o orçamento. Sobre esse processo o Diretor Comercial faz o seguinte apontamento:

“É um exercício bem complexo, demorado, mas que normalmente traz resultado para a gente com essa visão múltipla de áreas, com o questionamento e a explicação do Gerente, a gente vai no máximo do detalhe possível, a gente tem conseguido otimizar o orçamento.” (Trechos da entrevista com o Diretor Comercial da Empresa B).

Portanto, durante o processo de elaboração do orçamento os Gerentes de áreas da Empresa B participam do processo orçamentário realizando apontamentos das demandas necessárias dos respectivos setores, em prol do percentual de crescimento estabelecido para o próximo ano. Os Diretores, após chegarem a um acordo de informações sobre o orçamento, se reúnem com o *CEO* e apresentam a proposta inicial. A decisão final sobre o formato do orçamento é determinada em reunião com a participação somente dos membros familiares, portanto ao observar a dualidade da estrutura o poder frente as regras (estrutura) pertence à família.

Conforme apresentado na Figura 3, dimensões da dualidade da estrutura de Giddens (2009), a modalidade do esquema interpretativo demanda que os Diretores da Empresa B responsáveis pela condução do orçamento consigam comunicar aos gestores hierarquicamente vinculados a eles as diretrizes estabelecidas pelo *CEO* da Empresa e desta forma os departamentos consigam operacionalizar suas atividades. Importante recordar que o Diretor de Operações, os Gerentes e o *Controller* entrevistados na Empresa B não fazem parte da família fundadora, são terceiros.

Sobre o acompanhamento do Orçamento, além das reuniões mencionadas, o Gerente de TI esclarece sobre o ERP utilizado pela empresa. Citou que é um sistema informacional único tanto para fins fiscais e contábeis, quanto gerencial, e percebe isso como positivo para desenvolver e personalizar serviços de acordo com a necessidade da empresa. O *Controller* destacou que a automação do controle do orçamento é uma dinâmica importante para reduzir a burocracia de atualizações manuais de planilhas que poderiam propiciar erros e demora no tempo de identificação de despesas já ocorridas. O *ERP* integrado propicia a entrega de informação para o acompanhamento atualizado dos gastos, das necessidades de transferências orçamentárias (valor que não será utilizado em uma área pode ser transferido para outra) ou até mesmo aprovação de suplementação orçamentária (autorização de despesas acima do estabelecido no orçamento).

Conforme mencionado pelos entrevistados, a Empresa B realiza remuneração por metas. De acordo com a Diretora Administrativa e Financeira, o programa de remuneração é semestral e 80% dos indicadores estão ligados ao orçamento. Ressalta que todos conhecem o sistema de remuneração, mas alguns perfis de gestor se adaptam a esse formato, enquanto outros não apresentam bons resultados.

“Existe gestor que é muito bom nisso e existe gestor que não é tão bom nisso. Mas hoje todos acompanham seus números, não tem ninguém que está perdido. Aí tem gente que acompanha muito bem, que é insuportável, cada virgula ele vai lá falar que não é aquilo e tem gente que não acompanha, mas todo mundo sabe.” (Trechos da entrevista com a Diretora Administrativa e Financeira da Empresa B).

O Diretor Comercial entende que a remuneração por metas gera inquietação e incentiva os gestores a alcançarem os objetivos. Cerca de 40% da remuneração é composta de indicadores variáveis, então tem gente na mesma função com diferente remuneração.

“Tem gente muito feliz porque está ganhando super bem, acima do mercado e tem gente que tá ganhando muito mal. Na própria equipe tem gente ganhando mais que é subordinado a ele, em função de desempenho.” (Trechos da entrevista com o Diretor Comercial da Empresa B).

Diante desse cenário, foi oportuno compreender como os Gerentes enxergam esse sistema de remuneração por metas. O Gerente de TI informou que seu primeiro contato com o orçamento foi na Empresa B e enxerga isso como algo positivo referente a autonomia de execução de atividades com características técnicas e que não resultam em desgastes por ter que explicar conceitos relacionados ao TI para o pessoal de outras áreas. O Gerente ainda afirma que, mesmo sendo uma tarefa difícil, projetar os custos para o próximo ano realiza da forma mais enxuta possível porque sabe que a sua projeção será avaliada pela Diretora Administrativa e Financeira e posteriormente pelo *CEO*. Portanto, entende que não pode criar estimativas altas se não tem um parâmetro que justifique.

“O meu orçamento é muito justo. Justo não no sentido de justiça, no sentido de ser muito alinhado com a minha realidade, eu não deixo gordurinha. E isso é bom para a empresa, falando em resultado, mas aí eu chamo para mim a responsabilidade de fazer isso acontecer mesmo.” (Trechos da entrevista com o Gerente de TI da Empresa B).

O Gerente de TI revela que em uma das campanhas internas a premiação por meta "amarra" a participação de todo mundo e para conseguir o departamento deve estar em conformidade orçamentária. Gastos não previstos podem ocorrer e irão impactar no limite

orçamentário. Com isso, internamente está sendo desenvolvido um alerta delimitador no *ERP* de que quando 85% do orçamento estiver comprometido os Diretores serão comunicados via sistema e os gastos acima dessa margem deverão ser aprovados.

“A TI vem atuando muito forte para criar alertas e delimitadores, principalmente em uma alçada de aprovação dentro do ERP, que nós não tínhamos até então funcionando, pela qual definimos um parâmetro pra comprometimento de orçamento. - Olha, meu orçamento está 85% comprometido -. Então, tudo que entrar de agora para frente alguns dos Diretores têm que aprovar, para acompanhar e justificar o motivo pelo qual está estourando o orçamento. Então, assim, temos passado por algumas transformações no sentido de consciência de compras.” (Trechos da entrevista com o Gerente de TI da Empresa B).

A Gerente Comercial também revela que, ao constituir a proposta orçamentária, realiza de forma mais ponderada limitando percentuais de gastos e crescimento. Porém, afirma que para sua equipe não apresenta as mesmas informações alinhadas do orçamento com a Diretoria e o *CEO*, geralmente repassa uma meta de receita superior, Merchant (1985) classifica como folga orçamentária a delimitação de receitas menores, tornando mais fácil cumprir o orçamento. Reitera que o orçamento de vendas é base para constituição do orçamento de toda a empresa e reconhece o efeito cascata caso seu departamento não consiga atingir metas mais arriscadas. No entanto, entende que as metas individuais devem ser mais desafiadoras.

“Só que, para minha equipe, não necessariamente eu passo aquilo que tá pra empresa. Na hora que eu vou construir a meta individual dos vendedores, eu não necessariamente sigo à risca aquilo que eu propus para a empresa. O que eu indiquei para a empresa é um norte. Então, vamos supor que eu propus um milhão, dando um exemplo aqui, para minha equipe, na somatória, pode ser que isso esteja um milhão e duzentos mil. [...] Eu não posso entregar pra empresa um crescimento de 5%. Aí eu estou sendo muito tímida no crescimento. Mas, não costumo colocar 30%, porque eu entendo que os 30% é uma responsabilidade muito grande. Para minha equipe, individualmente, eu posso colocar os 30%, mas para a empresa eu prefiro ficar ali nos 15%, 20%. A não ser que venha uma diretriz, eu falo assim: “Gente, a (Empresa B) precisa acima de 25, não têm negociação”, aí a gente coloca os 25.” (Trechos da entrevista com a Gerente Comercial da Empresa B).

Sobre a flexibilidade do orçamento, percebeu-se uma certa distinção entre os respondentes da Empresa B. Inicialmente, a Diretora Administrativa e Financeira afirma que o orçamento é flexível, dentro do plano diretor delimitado pelo *CEO*. No entanto, a característica de flexibilidade mencionada pela entrevistada está presente somente no momento da elaboração do orçamento e não na sua execução, ou seja, os Gerentes podem apresentar projetos que serão aprovados ou não para o orçamento, mas isso não significa que durante o ano poderão incluir novas despesas que vão alterar o orçamento global.

O Diretor de Operações declara o mesmo posicionamento da Diretora Administrativa e Financeira. Complementa ainda que, mesmo diante toda a margem de despesas destinada no orçamento, entende que não deve gastar 100% do que está no orçamento e deve ter coerência nas decisões que ele toma. Adicionalmente, comenta que em caso de erro em alguma estimativa de valores existe a possibilidade de ajustes que serão avaliados pelos demais Diretores e *CEO*. Essas adaptações ocorrem, conforme mencionado anteriormente, retirando de outra natureza de despesa.

O Diretor Comercial entende o orçamento como flexível após validação e execução do orçamento. Quando o Diretor Comercial informa que o orçamento é passível de ajustes desde que seja justificável a mudança, vai de encontro ao que os autores Kahar *et al.* (2016) expressam sobre modificações no orçamento alinhado ao SCG mediante demandas desconsideradas ou desconhecidas no momento de sua construção.

O Diretor de Operações confirma que as áreas podem ter um nível de flexibilidade entre linhas de despesas, embora necessitem da aprovação dos Diretores para tal movimentação, a flexibilidade aqui mencionada está dentro do limite do orçamento, mas cabe ressaltar que sua existência é identificada pela presença da folga orçamentária se não na despesa em questão, que seja em outra (CYERT; MARCH, 1963; SANTOS; BEUREN; SKREPITZ, 2022). Ele entende que as áreas possuem liberdade de transferência orçamentária e, caso esteja encontrando dificuldade na obtenção do percentual de receita estipulado, adequações de despesas poderão ser realizadas a depender das justificativas apresentadas.

O *Controller* e os Gerentes, membros externos, também não enxergam essa flexibilidade no orçamento após aprovação.

“Na verdade, não tem liberdade, ele (Gerente) pode propor e a gente faz ajustes sim validado pela Diretoria, desde que se cumpra o EBITDA. Então, tem que ser assim, lógico que a gente faz, mas a gente tem o compromisso macro de EBITDA.” (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa B).

Essa diferente posição sobre a flexibilidade do orçamento entre os Diretores Administrativo e Comercial pode ser justificada pela área Comercial ser a responsável por obtenção de Receitas e, conseqüentemente, ter uma maior flexibilidade em virtude do papel que desempenha dentro do orçamento da Empresa e de novas oportunidades de negócios. A partir dessas diferentes percepções entende-se que a folga orçamentária na Empresa B não é uma informação divulgada, pelo menos não entre os membros não familiares.

Para a abordagem de folga orçamentária aos entrevistados foi questionado se conheciam o conceito de tal tema. À exceção do Diretor Comercial e a Diretora Administrativa e Financeira, todos os demais participantes responderam que não conheciam ou sabiam o que significava folga orçamentária. O Diretor Comercial afirma ter a folga orçamentária na Empresa B, no entanto, isso não é divulgado aos demais gerentes. Mas de forma antecipada o *CEO* e Diretores entendem que o orçamento pode sofrer variações ao longo do ano dentro de determinada margem e justifica com o seguinte exemplo:

“Nesse ano mesmo a gente (es)tava com uma consultoria de cargos e salários e sabia que iria ter um aumento em folha, que já tinha dado uma prévia, mas como não havia nada fechado nós fizemos uma reserva orçamentária aproximada que a gente entendia que seria necessário. A gente faz também para o orçamento de receita, o conjunto das metas de venda é bem maior do que a nossa meta de receita para não ficar justo de tipo assim: - não cumprir uma regional eu não cumpro a nossa -, a gente faz isso, a gente também chama isso de gordura só que na receita para garantir que não vai ficar muito apertado o orçamento.” (Trechos da entrevista com o Diretor Comercial da Empresa B).

Essa margem referente à receita aparece na fala da Gerente Comercial quando ela argumenta que o percentual de crescimento oficial da empresa não é divulgado para a equipe, as metas orçamentárias são intencionalmente sugeridas para atingir o resultado mais facilmente (MERCHANT, 1985; LUKKA, 1988; YOUNG, 1985). Segundo ela, por entenderem que a área pode atingir uma receita superior.

“Até determinada época, eles falavam pra gente a intenção de percentual de crescimento, e dos últimos anos não fala mais, eu acho que justamente por isso, porque talvez a expectativa da empresa é um crescimento de 10%, mas a equipe de vendas traz 20%.” (Trechos da entrevista com a Gerente Comercial da Empresa B).

O Diretor de Operações se posiciona de forma contrária e diz que na Empresa B não existe folga e que não faria sentido ter.

“Nós não temos folga. Sempre que a gente trabalhou, a gente faz um orçamento logístico no osso mesmo. Eu já faço a minha meta com a minha equipe, antes da gente mandar as informações para a controladoria [...] Eu já passo a orientação - gente, vamos apresentar agora o orçamento pra 2022 e a gente precisa apresentar uma performance melhor do que a gente teve em 2021 -, a gente começa a trabalhar a cultura, principalmente de quem tá chegando mais novo, e tudo o mais. Mesmo assim ainda voltam alguns desafios, eu não vejo que faça sentido uma organização utilizar folga orçamentária não [...] Conheço profissionais que sempre colocam uma gordurinha a mais pra facilitar a vida.” (Trechos da entrevista com o Diretor de Operações da Empresa B).

O Gerente de TI também se posiciona de forma contrária a utilização da folga orçamentária. Na sua visão seria algo que não extrairia uma boa realização da função de gestão (BORGE *et al.*, 2008; CHURCH; HANNAN; KUANG, 2012). Mas reconhece que alguns gestores podem, principalmente quando tem experiência em determinado setor, de maneira maliciosa manipular números e assim ter mais margem de atuação (DUNK, 1993).

“Eu não acho isso antiético, não é isso. Eu acho que há malícia de usar, faz os gestores terem artifícios, por já terem experiências passadas, com algum tipo de situação.” (Trechos da entrevista com o Gerente de TI da Empresa B).

De acordo com o *Controller*, no passado já houve uma margem conhecida de folga que era exclusiva aos Diretores e *CEO*, porém isso não é mais praticado. Ressalta-se que o *Controller* não é membro da família e como seu posicionamento vai em desencontro ao mencionado pelo Diretor Comercial, entende-se que essa decisão fica limitada aos membros familiares.

“Até pouco tempo atrás tinha uma reserva que a gente deixava para que os diretores ou *CEO* pudessem fazer investimentos, mas o resultado nesses últimos anos não nos possibilita fazer essa reserva mais. Mas hoje a gente não trabalha com reserva, ou seja, o orçamento oficial da Empresa B não tem margem de elasticidade”. (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa B).

O orçamento é um artefato gerencial visto pelos membros da gestão da Empresa B como um diferencial para obter os resultados. Os membros familiares são predominantes no processo de planejamento e controle do orçamento, o *CEO* é quem define as diretrizes e os Diretores realizam a comunicação para os Gerentes e os gestores conduzem suas atividades interpretando as regras legitimadas pela Empresa B, conforme elucidada a Teoria da Estruturação. Quanto à percepção da folga orçamentária os entrevistados demonstraram diferentes pontos de vista, no departamento Comercial, tanto o Diretor quanto a Gerente, enxergam a possibilidade de folga, justificada pelo setor ser o responsável por obter as receitas que serão condutoras de toda a operação da empresa e a dificuldade em prever o cenário que atuam.

Por fim, após análise dos dois estudos de casos enfatiza-se que as empresas apresentam diferença na composição da gestão quando abordado o envolvimento de membros familiares no processo de planejamento e controle do orçamento. A Empresa A possui em sua gestão predominantemente membros não familiares, com presença familiar somente no Conselho Administrativo e já realizou o processo de sucessão familiar. A Empresa B por sua vez conta com a participação de membros familiares atuantes nas funções de *CEO*, *CFO*, Diretora

Administrativa e Financeira e Diretoria Comercial, sendo os principais gestores participantes do planejamento e controle do orçamento.

Quanto à constituição da folga orçamentária, os dados apontaram que na Empresa A não é divulgada, no entanto, em algumas falas dos participantes das entrevistas, nota-se que a flexibilidade surge no momento da construção do orçamento, pois os números inicialmente apresentados pelo *Controller* podem ser adaptados conforme solicitações dos Gerentes. Durante a execução do orçamento, caso novos limites sejam necessários o Superintendente/CEO é quem aprova as alterações, ele reforça que não existem restrições ou penalizações aos gestores e que esses desvios deverão ser verificados e considerados nos próximos orçamentos. Conforme presumiu-se que a gestão realizada por terceiros poderia apresentar a constituição da folga orçamentária.

Já na Empresa B, o poder das decisões relacionadas ao orçamento se concentra nos membros familiares, a folga orçamentária também não é divulgada para todos os participantes do processo orçamentário. Porém, entende-se a constituição da folga ao identificar que os membros familiares consideram solicitações de alteração do orçamento que justifiquem novas oportunidades de negócios, e esse pedido para determinada área será avaliado pelo *CEO* e caso este concorde será aprovado. O controle dos familiares demonstrou que o uso da folga é reduzido e que sua constituição não é compartilhada a fim de que os gestores tenham desempenhos positivos em relação às diretrizes orçamentárias.

A dimensão da modalidade apresentada na Figura 3 demonstra a forma de conexão entre a estrutura empresarial e os gestores. As dimensões da "facilidade" e "norma" refletem a flexibilidade ou a rigidez do orçamento que o gestor possui para atingir as metas definidas em cada uma das Empresas estudadas. Entende-se que o grau de capacidade de ação está inversamente direcionado ao índice de flexibilidade, ou seja, quanto maior a rigidez menor é o poder do agente em mudar a realidade em situações não projetadas no orçamento. Situação identificada nas duas Empresas estudadas. A legitimação do direcionamento recebido está relacionada à confiança que os gestores visualizam no processo de criação do orçamento.

Dessa maneira, discutir a constituição da folga orçamentária em duas empresas familiares com diferentes composições de participação dos membros familiares na gestão à luz da Teoria da Estruturação, possibilitou compreender a interação entre os gestores e as regras das duas empresas, a forma como os objetivos orçamentários são comunicados e a interpretação dos gestores frente ao seu departamento e demandas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pesquisas que abordam a temática folga orçamentária possibilitam a complementação da literatura a partir de perspectivas diferentes daquelas já conhecidas. Nesse formato, o presente estudo compreendeu e discutiu a constituição da folga orçamentária no processo de planejamento e controle em duas empresas com estruturas de gestão distintas, sob a ótica da Teoria da Estruturação.

5.1 Principais implicações do estudo

Para o desenvolvimento da pesquisa foram realizados dois estudos de casos em empresas familiares. As empresas possuem como diferente característica a composição de suas respectivas gestões, sendo uma composta por membros não familiares (Empresa A) e outra formada por membros predominantemente familiares (Empresa B). A abordagem qualitativa nesse estudo em empresas com distintas formações não tem o propósito comparativo, mas sim uma oportunidade para ampliar o conhecimento sobre a temática no ambiente de empresa familiar.

Ao adotar o estudo de caso como método fundamentou-se na aplicação das dimensões da dualidade da estrutura pressuposto da Teoria da Estruturação de Giddens (2009). Dessa forma, ao investigar a estrutura e como esses elementos interagem, aprofunda-se no contexto das empresas e expõe novas percepções para a área gerencial. A construção dos dados da pesquisa foi organizada seguindo as diretrizes apontadas por Stake (1995).

Apoiou-se na abordagem *template analysis* (KING, 2004) para organização de categorias e códigos. Três categorias agruparam um total de dez códigos, conforme Quadro 7, esses então foram as referências para análise das entrevistas realizadas. Na Empresa A foram realizadas cinco entrevistas, sendo os participantes o Superintendente/CEO, o *Controller*, a Gerente Comercial, o Gerente de Inovação e Novos Negócios e a Gerente de Televendas. Na Empresa B no total foram feitas seis entrevistas: Diretora Administrativa e Financeira, Diretor Comercial, Diretor de Operações, *Controller*, Gerente de TI e Gerente Comercial.

Os participantes das duas empresas foram indicados pelo Superintendente/CEO na Empresa A e pela Diretora Administrativa e Financeira na Empresa B, a partir da apresentação do objetivo do estudo identificaram quais membros da gestão estavam envolvidos com o processo orçamentário e dessa forma poderiam contribuir com a construção dos dados. Nota-se

que a estrutura de cargos da gestão se difere entre as empresas. No organograma da Empresa A, por exemplo, não possui cargos de Diretoria.

As entrevistas foram realizadas em sua maioria de forma remota, mas uma foi presencial. Justifica-se o formato pelo início da construção dos dados ainda ocorrer no período pandêmico, conforme foi acordado com as empresas e assim se manteve. Considerando que dentre os entrevistados na Empresa A nenhum era membro da família, essa única entrevista realizada presencialmente foi importante para conhecer a estrutura física da Empresa A e como eram evidenciados quadros ou imagens que remetem à história da família e, conseqüentemente, à história da empresa.

Inicialmente, foi analisado o primeiro código que abordava o perfil dos gestores. O Superintendente/CEO e o *Controller*, membros da gestão da Empresa A, possuem pontos semelhantes na formação acadêmica, graduação em Ciências Contábeis e pós-graduação na área de finanças. Os dois gestores estão em seus respectivos cargos há quase 10 anos e na empresa cada um já soma mais de 20 anos, também tem experiência na área de Contabilidade e Controladoria. A trajetória na Empresa A faz deles pessoas fundamentais para a compreensão do processo orçamentário da empresa.

Dentre os participantes das entrevistas na Empresa A a informação sobre o tempo na empresa foi uma variável que chamou a atenção, pois a maioria possui vínculo há mais de 16 anos, exceto o Gerente de Inovação e Novos Negócios que relatou menor tempo na empresa (três anos e meio). Entende-se como relevante, uma vez que os relatos dos entrevistados foram constituídos por experiência tanto na execução profissional, quanto na interação dos gestores com as regras e recursos da empresa.

Na Empresa B os entrevistados também apresentaram um longo tempo de empresa, apenas um gestor não está na empresa a mais de dez anos, o Gerente de TI estava completando dois anos no período da realização do estudo de caso. A Diretora Administrativa e Financeira e o Diretor Comercial, ambos membros da família, estão na empresa há, respectivamente, 12 anos e 16 anos e completam três anos nos cargos de Diretoria. O Diretor Comercial relatou que por ser filho de um dos fundadores sempre esteve dentro da empresa, acompanhando o dia a dia.

A categoria envolvimento da família na gestão teve como finalidade compreender melhor como estava estruturada a participação da família no negócio. Quanto à sucessão, a Empresa A já realizou o processo e a filha do fundador é a Presidente do Conselho Administrativo. No entanto, nenhuma função de gestão é executada por familiares. Os

resultados financeiros e a DRE são apresentados mensalmente para a Presidente do Conselho Administrativo e a cada três meses realizam a prestação de contas aos demais membros do Conselho Administrativo em assembleia.

Ao olhar para o organograma da Empresa A o processo de gestão ocorre com membros não familiares, sendo coordenados pelo Superintendente/CEO, situação identificada na literatura que aponta o processo de incorporação de terceiros no processo de planejamento e controle do orçamento de empresas familiares, quando há a demanda por profissionais com habilidades necessárias para o cargo (HALL; NORDQVIST, 2008; STEWART; HITT, 2012; MUZZIO, 2013; EKLUND; PALMBERG; WIBERG, 2013; BORMANN; BACKS; HOON, 2021). No entanto, nota-se que mesmo não estando formalmente no organograma a presença de membros familiares pelos “corredores” da empresa é percebida pelos gestores, como relatou a Gerente de Televendas.

Na Empresa B os familiares estão predominantemente na gestão. A empresa foi constituída pelo pai e dois filhos, atualmente *CEO* e *CFO*. Frisa-se que o pai que fundou a Empresa A ao lado dos filhos é também avô da Diretora Administrativa e do Diretor Comercial, ele é uma figura presente nos momentos de confraternização e realiza visitas na unidade principal da empresa, além de sempre ser mencionado por todos os entrevistados. No entanto, não participa mais da gestão da empresa. Durante as entrevistas, os participantes relatam que a sucessão não foi realizada pelo fato dos dois filhos, *CEO* e *CFO*, serem fundadores.

O *CEO* da Empresa B foi frequentemente mencionado pelos participantes durante as entrevistas e o motivo era sua função de definir o plano diretor e aprovar o orçamento. Assim, o *CEO* determina o percentual de crescimento, os Diretores realizam a interação com os Gerentes. Ou seja, atuam para alinhar as demandas e as possibilidades dentro das diretrizes definidas pelo *CEO* e, posteriormente, assumem o papel de comunicadores sobre o que ficou definido, quais serão os ajustes necessários, elementos esses compatíveis com o exposto na dualidade da estrutura na Teoria da Estruturação de Giddens.

A Diretora Administrativa e Financeira é filha do *CEO* e o Diretor Comercial é filho do *CFO*, portanto são primos, esses quatro membros da gestão são os familiares que atuam no processo orçamentário da Empresa B. A formação acadêmica da Diretora Administrativa e Financeira é graduação em Direito e pós-graduação em Direito Tributário já o Diretor Comercial é graduado em Marketing. Cabe ressaltar que a Diretora Administrativa não tem formação acadêmica na área de gestão, embora durante os dois momentos aos quais foi entrevistada demonstrou conhecimento do artefato gerencial em questão. Já o Diretor de

Operações graduado em Administração, o *Controller* graduado em Ciências Contábeis e a Gerente Comercial graduada em Administração.

Quanto à estrutura do controle gerencial e o processo orçamentário, categoria analisada nos estudos de casos, vale frisar que as duas empresas utilizam o orçamento como ferramenta gerencial. Nota-se uma consciência empresarial em todos os 11 entrevistados de que o processo orçamentário, constituição e execução do orçamento, é relevante para a condução das atividades realizadas pelas empresas mesmo que os setores de atuação sejam diferentes pode-se afirmar compartilhamento de visão entre as duas empresas.

A categoria de controle gerencial e o processo orçamentário esteve presente nos roteiros de entrevistas semiestruturadas. Partindo do objetivo do presente estudo, entende-se que conhecer a estrutura do SCG, o envolvimento dos gestores com o orçamento, como eles reconhecem a flexibilidade ou rigidez do orçamento e o impacto dessa ferramenta em suas atividades ou nas metas definidas pela empresa, parece ser um caminho para identificar a folga orçamentária. De acordo com o exposto por Haliah (2021), é o processo de elaboração do orçamento e o seu cumprimento que podem gerar comportamentos como a constituição da folga orçamentária.

A constituição da folga orçamentária pode ser percebida de diferentes formas, como uma forma de proteção (KAHAR *et al.*, 2016; SANTOS; BEUREN; SKREPITZ, 2022) ou de maneira negativa representando gastos desnecessários, ou seja, ineficiência da gestão (BORGE *et al.*, 2008; CHURCH; HANNAN; KUANG, 2012). Portanto, acredita-se que caso a empresa utilize a folga orçamentária, por questões estratégicas, pode não ser divulgada. Dessa forma algumas questões foram dirigidas aos entrevistados a fim de compreender a constituição da folga orçamentária nas empresas.

Na Empresa A o Superintendente/CEO foi identificado como o responsável por apresentar as diretrizes orçamentárias, o *Controller* tem o papel de preparar o formato inicial do orçamento que será apresentado aos Gerentes de áreas para que possam validar se conseguem dentro do previsto atingir os resultados ou se pretendem sugerir adequações. Nesse momento nota-se a relevância de ambos, Superintendente/CEO e *Controller*, conhecerem os números presentes na base do orçamento, o comportamento e algumas características dos departamentos, a interpretação das demandas e a comunicação para cada Gerente é importante desde o processo de constituição do orçamento até a execução e o controle.

Nota-se que a relevância do orçamento é compreendida pelos membros da gestão na Empresa A. Os gestores se reconhecem como parte do processo gerencial pois participam da

elaboração e reconhecem a remuneração por metas com um retorno pelo desempenho diante do objetivo geral da empresa. Conforme apontado pela Teoria da Estruturação, esses são os meios condicionantes para as regras da empresa terem significado e, conseqüentemente, aceitação dos gestores.

A Teoria da Estruturação de Giddens (2009) aponta que a estrutura possibilita a reprodução dos sistemas mediante a interação dos agentes sociais, no presente estudo os agentes sociais são os gestores participantes do processo orçamentário. Nos ambientes analisados os gestores atuam quando interpretam as diretrizes orçamentárias ou conduzem a execução orçamentária a fim de atender a forma estabelecida pela Empresa.

Referente as percepções de rigidez ou flexibilidade, primeiro deve-se compreender que ao ser abordado o tema orçamento as respostas obtidas se referem à dois momentos: período de elaboração do orçamento e período de execução do orçamento. Quanto ao período de elaboração, de forma categórica os gestores da Empresa A informam que o orçamento é flexível, ou seja, seguindo o cronograma de apresentação do orçamento pelo *Controller* e de constituição, os gestores entendem que há a flexibilidade uma vez que podem solicitar alterações no que foi inicialmente estipulado. Apesar de ter essa flexibilidade em apresentar uma demanda de gastos superiores ao projetado pelo *Controller* seguindo as diretrizes do Superintendente/CEO, não significa que as demandas serão prontamente aprovadas, sendo necessárias justificativas plausíveis.

No entanto, para o momento de execução as respostas são distintas quanto à flexibilidade e rigidez. Os entrevistados que ocupam cargos de Gerentes na Empresa A informaram que o orçamento é rígido, porém, compreendem que variações podem ocorrer. O Gerente de Inovação e Novos Negócios menciona a dificuldade que é prever o cenário de despesas que ocorrem no departamento de transporte, mas ainda assim reforça que o planejamento tem sido efetivo e com isso os gastos têm sido dentro dos limites do orçamento aprovado.

A Gerente de Televendas da Empresa A também reconhece a rigidez na execução do orçamento, mas aponta que caso seja necessário ela aciona diretamente o Superintendente/CEO para uma reestruturação dos limites. Já a Gerente Comercial afirma que o orçamento na Empresa A é flexível sim, enxerga como parâmetro e complementa que para sua equipe ela pode passar um orçamento diferente do que o orçamento definido pela empresa, justifica que isso é uma estratégia para que os colaboradores do departamento de compras e vendas não

sejam impactados ou se sintam pressionados quando os percentuais de crescimento da empresa são altos.

Mesmo com as delimitações representadas pelos números no orçamento, percebe-se que quando os Gerentes da Empresa A se deparam com variações nos números definidos inicialmente e com isso as despesas poderão ser superiores, as mudanças serão aprovadas pelo Superintendente/CEO. Ou seja, o orçamento é um parâmetro que direciona o caminho a ser percorrido pelos gestores, no entanto, não é rígido ao ponto de restringir ou penalizar os gestores que ultrapassem os limites orçamentários. O que ocorre é que essas alterações serão consideradas nas próximas elaborações de orçamento.

Essas características identificadas na Empresa A sugerem a existência da folga orçamentária. Mesmo que não divulgado pelo Superintendente/CEO, como ocorrem as prestações de contas em assembleia e a Presidente do Conselho Administrativo que acompanha mensalmente os números, entende-se que existe uma margem orçamentária em que os gestores podem operar acima dos limites estipulados no orçamento. Acredita-se que seja em virtude do setor que a empresa atua e o próprio cenário econômico que pode trazer impactos que sejam de difícil previsão, a exemplo do aumento de despesas geradas pela pandemia da COVID-19.

A Empresa B demonstrou tratar o orçamento como uma ferramenta valorosa para o processo de tomada de decisão. Em alguns momentos nas falas dos entrevistados, principalmente da Diretora Administrativa e Financeira e dos Gerentes que possuem vínculo com ela pelo organograma, aparecem reflexões de como existem empresas que a gestão não se apoia no orçamento.

Na Empresa B o *Controller* é o responsável por compor a proposta do orçamento, buscando informações históricas para realizar projeções. Esse formato é apresentado ao *CEO* que define o plano diretor. Os Diretores levam as demandas dos Gerentes de suas áreas para o *CEO*, dessa forma não há comunicação direta entre os Gerentes e o *CEO* no que se refere ao orçamento. Acontece também uma reunião a cada 15 dias somente entre os membros familiares. Nota-se, portanto, mesmo com a abertura para membros externos na gestão da Empresa B o processo de planejamento e controle orçamentário parece ser de conhecimento exclusivo dos membros familiares. Como mencionado por Melin e Nordqvist (2007), as empresas familiares possuem governanças heterogêneas e podem ter representantes da família com o poder das decisões gerenciais.

Quanto a tentativa de previsão de cenários, os entrevistados da Empresa B apontaram que é um grande desafio. Porém, ressaltaram que são bastante criteriosos no momento de

construção do orçamento e como as estimativas são calculadas com dados históricos de uma forma geral a empresa tem conseguido êxito. Mensalmente os Diretores apresentam uma DRE do realizado *versus* orçado para o *CEO*, observa-se que o controle é feito frequentemente e com isso os ajustes podem ocorrer de forma mais ágil com a pretensão de reduzir efeitos não previstos no orçamento.

Outro ponto citado pelos entrevistados é o uso do *ERP* como suporte ao orçamento, uma vez que a estrutura do sistema de informação contribui com o acompanhamento dos números e de forma antecipada anuncia os departamentos que estão atingindo altos percentuais do limite do orçamento. A Empresa B também possui remuneração por metas e 80% dos indicadores estão relacionados com o orçamento. Entende-se que a atenção pode ser ampliada quando os gestores conhecem as regras para eles e suas equipes conseguirem a premiação.

Na Empresa B, quando questionados sobre a flexibilidade do orçamento, os entrevistados também enxergam que as demandas têm maior possibilidade de serem incorporadas no momento da elaboração do orçamento. Porém, quando o momento é durante a execução do orçamento, as percepções variam entre os Diretores e Gerentes. A Diretora Administrativa e o Diretor de Operações afirmam que após implantação o orçamento é rígido, já o Diretor Comercial entende que alterações podem ocorrer e o limite das despesas ser alterado.

O Diretor Comercial está à frente da área responsável pela obtenção de receitas da Empresa B, portanto, parece ser esse o motivo dele e a Gerente Comercial entenderem o orçamento flexível, caso ampliações de despesas sejam necessárias. Embora a Diretora Administrativa tenha ressaltado que as solicitações para modificar o orçamento são criteriosamente analisadas pelos Diretores, e caso entendam que vai gerar oportunidades para crescimento da receita, esse pedido é apresentado ao *CEO* que após diversos questionamentos, caso não se convença a solicitação é negada.

O posicionamento, geralmente, inflexível do *CEO* quanto às alterações podem transparecer aos Gerentes que os mesmos terão que aprofundar melhor e serem mais criteriosos para o orçamento do próximo ano. Essa percepção surge mediante a afirmação realizada pelo Diretor Comercial ao dizer que existe a folga orçamentária no orçamento, no entanto, essa informação não é divulgada aos membros não familiares. Ou seja, reconhecem que de fato a previsão de cenários para um período de um ano é difícil, mas também que o conhecimento da folga poderia emergir nos gestores uma certa tranquilidade no cuidado com os limites de gastos, conforme menciona Borge *et al.*, (2008), Church, Hannan e Kuang (2012).

A partir do exposto inicialmente, declara-se que as empresas familiares, mesmo que tenham diferentes composições de gestão no que se refere a participação dos membros familiares, constituem a folga orçamentária ao realizar o processo de planejamento e controle orçamentário. No entanto, observa-se que entre os dois formatos de gestão naquele em que a atuação dos membros familiares é predominante, a comunicação e a interpretação sobre a constituição da folga orçamentária são decisões exclusivas da família.

5.2 Contribuições

As contribuições obtidas no presente estudo estão relacionadas à originalidade do tema quanto a utilização da Teoria da Estruturação para analisar folga orçamentária, ao método de pesquisa com abordagem qualitativa e à forma de construção e análise dos dados. Portanto, uma das contribuições da pesquisa é o desenvolvimento de uma pesquisa na área gerencial com apoio de uma teoria social de Giddens, demonstrando que a realização de um estudo com abordagem alternativa ao *mainstream* também tem sua capacidade de contribuir para o desenvolvimento científico.

No que tange a literatura sobre empresas familiares, os resultados dessa pesquisa de forma complementar trazem uma análise aprofundada em duas empresas com composições heterogêneas de gestão. Embora, as análises e interpretações aconteceram de maneira individual a fim de aprofundar o conhecimento sobre a temática central do estudo, sem qualquer intenção de generalização dos resultados. Além disso, conhecer o perfil dos gestores familiares e não familiares foi importante para entender o papel de cada um no processo orçamentário investigado.

Foi possível identificar características apontadas pela literatura nas empresas familiares e, dessa forma, compreender que as diferentes definições para empresa familiar identificadas carregam particularidades que são observadas nas empresas que foram foco dos estudos de casos. Com o envolvimento da família no processo orçamentário, a exclusividade de informações estratégicas entre membros familiares, o processo sucessório com a continuidade de membros familiares à frente do negócio.

Outra contribuição a ser mencionada foi, primeiro, a verificação do quanto os gestores que utilizam com frequência o orçamento, conheciam o conceito de folga orçamentária e conforme os resultados se trata de uma temática pouco conhecida ou compreendida pelos entrevistados. Segundo, foi identificar se a estrutura do SCG impacta na constituição da folga

orçamentária uma vez que as duas empresas oferecem remuneração por metas e, aos olhos da maioria dos Gerentes, não são flexíveis quando necessitam realizar novas despesas. Identificou-se que as empresas operam a folga orçamentária, no entanto, não divulgam à todos os níveis da gestão que estão envolvidos com o processo orçamentário e as informações ficam retidas aos membros familiares e Superintendente/CEO.

5.3 Limitações

A principal limitação do desenvolvimento da pesquisa está no fato que foi realizada no período pandêmico e com isso a aproximação com a empresa ficou restrita a realizações de entrevistas de forma remota, com exceção da última entrevista que aconteceu na estrutura da Empresa A. O roteiro de entrevista semiestruturada foi elaborado para captar o maior número de informações possíveis, mas compreende-se que nem todos os dados foram mencionados pelos entrevistados por conta do formato remoto.

Entende-se também que o processo orçamentário é realizado de forma estratégica pela empresa. Com isso algumas informações podem não ter sido reveladas a fim de resguardar a empresa. As empresas participantes do estudo de caso pertencem a setores distintos, a comparação entre os achados não era objetivo da pesquisa, mas é importante reforçar essa diferenciação.

Por fim, a realização de estudos de casos em duas empresas não promove a generalização dos resultados aqui analisados. Enfatiza-se que a investigação ocorreu em duas empresas com diferentes composições de gestão uma com a participação predominante de membros familiares e a outra com membro familiar somente no Conselho Administrativo, todavia a análise aprofundada e os resultados identificados não foram prejudicados.

5.4 Sugestões de pesquisas futuras

Para pesquisas futuras, recomenda-se que sejam realizadas novas abordagens qualitativas em empresas de outros setores. Não com a finalidade de comparação, mas sim de ampliação do conhecimento científico quanto à contabilidade gerencial e o processo orçamentário. Assim como foi identificado que o conceito de folga orçamentária não era conhecido por todos que participavam do processo orçamentário, outros temas relacionados aos

artefatos gerenciais também podem ser melhores divulgados no ambiente empresarial e na literatura.

REFERÊNCIAS

- ALESSANDRI, T. M.; CERRATO, D.; EDDLESTON, K. A. The mixed gamble of internationalization in family and nonfamily firms: the moderating role of organizational slack. **Global Strategy Journal**, v. 8, p. 46–72, 2018. <https://doi.org/10.1002/gsj.1201>
- ALIABADI, F. J.; MASHAYEKHI, B.; GAL, G. Budget preparers' perceptions and performance-based budgeting implementation The case of Iranian public universities and research institutes. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 31 n. 1, p. 137-156, 2019. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-04-2018-0037>
- ALMEIDA, D. M.; BEUREN, I. M. Presença dos pilares da teoria da estruturação na controladoria com o processo de convergência contábil. **Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión**, XXII(1), ene/jun, p. 79-97, 2014.
- AMIR, A. M.; RIDWANA; DIN, M.; YAMIN, N. Y.; ZAHRA, F.; FIRMAN, M. F. The role of budget participation in improving managerial performance. **Accounting**, v. 7, p. 269–280, 2021. DOI: 10.5267/j.ac.2020.12.004
- ANDERSON, R. C.; D. M. REEB. Founding Family Ownership and Firm Performance: Evidence from the S&P 500. **Journal of Finance**, v. 58, p. 1301–1328, 2003. <https://www.jstor.org/stable/3094581>
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.
- ARKSEY, H.; O'MALLEY, L. Scoping Studies: Towards a Methodological Framework. **International Journal of Social Research Methodology: Theory & Practice**, v. 8, n. 1, p. 19–32, 2005. <https://doi.org/10.1080/1364557032000119616>
- ARNOLD, M. C.; GILLENKIRCH, R. M. Centralization versus Delegation in an Experimental Capital Budgeting Setting. **BuR - Business Research**, v. 4, n. 1, p. 10-30, març., 2011. <https://doi.org/10.1007/BF03342724>
- ARTEAGA, R.; ESCRIBÁ-ESTEVE, A. Heterogeneity in family firms: contextualising the adoption of family governance mechanisms. **Journal of Family Business Management**, v. 11, n. 2, p. 200-222, 2021. <https://doi.org/10.1108/JFBM-10-2019-0068>
- BAERDEMAEKER, J.; BRUGGEMAN, W. The impact of participation in strategic planning on managers' creation of budgetary slack: The mediating role of autonomous motivation and affective organisational commitment. **Management Accounting Research**, v. 29, p. 1–12, 2015. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.06.002>
- BARNEY, J. **Gaining and sustaining competitive advantage**. Reading, MA: Addison Wesley, 1996.
- BAXTER, J.; CARLSSON-WALL, M.; CHUA, W. F.; KRAUS, K. Accounting and passionate interests: The case of a Swedish football club. **Accounting, Organizations and Society**, v. 74, p. 21-40, 2019. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.08.002>

BECK, F. **Utilização da folga organizacional para o alcance dos objetivos financeiros e não financeiros de uma empresa familiar**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 192, 2017.

BERRONE, P., CRUZ, C.; GOMEZ-MEJIA, L. R. Socioemotional wealth in family firms: Theoretical dimensions, assessment approaches, and agenda for future research. **Family Business Review**, v. 25, p. 258–279, 2012. <https://doi.org/10.1177/0894486511435355>

BERRONE, P.; CRUZ, C.; GOMEZ-MEJIA, L. R.; LARRAZA-KINTANA, M. Socioemotional wealth and corporate responses to institutional pressures: do Family-controlled firms pollute less? **Administrative Science Quarterly**, v. 55, n. 1, p. 82-113, 2010. <https://www.jstor.org/stable/27856089>

BERRY, A. J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. **Management control: theories, issues and performance**. 2 ed. New York: Palgrave Macmillan, 2005.

BEUREN, I. M.; AMARO, H. D.; MURRO, E. V. B. Influência da folga orçamentária e qualidade da informação na performance da inovação. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 10, n. 1, 2020. <https://doi.org/10.18696/reunir.v10i1.777>

BEUREN, I. M.; BECK, F.; POPIK, F. Interesses Compartilhados Afetam a Veracidade dos Orçamentos? **R. Cont. Fin. – USP**, São Paulo, v. 26, n. 67, p. 11-26, jan./fev./mar./abr. 2015. DOI: 10.1590/1808-057x201512090

BEUREN, I. M.; VERHAGEM, J. A. Remuneração variável incentiva a criação de folga orçamentária? **RPCA**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 4, p. 128-143, out./dez., 2015. <https://doi.org/10.12712/rpca.v9i4.11240>

BEUREN, I. M.; WIENHAGE, P. Folga organizacional no processo de gestão do orçamento: um estudo no SENAC de Santa Catarina. **REAd**, Porto Alegre, v. 75, n. 2, p. 274-300, maio/agosto, 2013. <https://doi.org/10.1590/S1413-23112013000200001>

BLAY, A.; DOUTHIT, J.; FULMER III, B. Why don't people lie? Negative affect intensity and preferences for honesty in budgetary reporting. **Management Accounting Research**, v. 42, p. 56–65, 2019. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.05.001>

BORGE, L.; FALCH, T.; TOVMO, P. Public sector efficiency: the roles of political and budgetary institutions, fiscal capacity, and democratic participation. **Public Choice**, v. 136, p. 475-495, 2008. <https://www.jstor.org/stable/40270772>

BORMANN, K. C.; BACKS, S.; HOON, C. What Makes Nonfamily Employees Act as Good Stewards? Emotions and the Moderating Roles of Stewardship Culture and Gender Roles in Family Firms. **Family Business Review**, v. 30, 2021. <https://doi.org/10.1177/0894486520968826>

BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 4, p. 37-59, 2009. Disponível em:

<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/339>. Acesso em: 31 maio. 2023.

BOURGEOIS, L. J. On the measurement of organizational slack. **Academy of Management Review**, v. 6, p. 29–39, 1981. <https://doi.org/10.2307/257138>

BRUN, C.; HIMMLER, O. Newspaper Circulation and Local Government Efficiency. **Scandinavian Journal of Economics**, v. 113, n. 2, p. 470–492, 2011. <https://www.jstor.org/stable/23016844>

BRYANT, C. Sociology without philosophy? The case of Giddens's structuration theory. **Sociological Theory**, v. 10, n. 2, p. 137-149, 1992. <https://doi.org/10.2307/201955>

BUZZI, D. M.; SANTOS, V. D.; BEUREN, I. M.; FAVERI, D. B. Relação da folga orçamentária com participação e ênfase no orçamento e assimetria da informação. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 1, p. 6-27, 2014. doi:10.4270/ruc.2014101

CARNASCIALI, A. M. S.; DELAZARI, L. S. A Localização Geográfica como Recurso Organizacional. **RAC**, Curitiba, v. 15, p. 103-125, Jan./Fev, 2011.

CHEN, D. F.; LU, C. H.; CHANG, A.; LIU, H. H.; CHENG, K. C. The Relationships Among Budgetary Slack, Customers' Relationship Quality and Organizational Performance. 2016.

CHEN, MIEN-LING. The Effect of Leader Reward and Punishment Behaviors on Subordinates' Budget Reports. **The Engineering Economist**, v. 57, n. 1, p. 41-54, 2012. <https://doi.org/10.1080/0013791X.2011.650839>

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, Elsevier, v. 23, n. 3, p. 243-264, April, 1998. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00024-X](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00024-X)

CHOW, C. W.; COOPER, J. C.; HADDAD, K. The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: a multiperiod experimente. **Accounting Organizations and Society**, v. 16, n. 1, pp. 47-60, 1991. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90032-A](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90032-A)

CHRISMAN, J. J.; CHUA, J. H.; PEARSON, A. W.; BARNETT, T. Family involvement, Family influence, and Family-centered non-economic goals in small firms. **Entrepreneurship theory and practice**, v. 36, n. 2, p. 267-293, 2012. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6520.2010.00407.x>

CHUNG, L. H.; PARKER, L. D. Integrating hotel environmental strategies with management control: a structuration approach. **Business Strategy and the Environment**, v. 17, n. 4, p. 272-286, 2008. <https://doi.org/10.1002/bse.546>

CHURCH, B. K.; HANNAN, R. L.; KUANG, X. J. Shared interest and honesty in budget reporting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 37, p. 155–167, 2012. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.01.002>

CHURCH, B. K.; KUANG, X. J.; LIU, Y. S. The effects of measurement basis and slack benefits on honesty in budget reporting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 72, p. 74-84, 2019. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.05.005>

COHEN, M. D.; MARCH, J. G.; OLSEN, J. P. A garbage can model of organizational choice. **Administrative Science quarterly**, v. 17, p. 1-25, 1972. <https://doi.org/10.2307/2392088>

COKINS, G. Using ABC to become ABM. **Journal of Cost Management**, p. 29-35, January/February, 1999.

CONRAD, L. A structuration analysis of accounting systems and systems of accountability in the privatised gas industry. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, n. 1, p. 1-26, 2005. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(02\)00212-5](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(02)00212-5)

CRESWELL, J. W. **Qualitative inquiry and research design: choosing among five traditions**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc., 1998.

CRESWELL, J. W.; CRESWELL J. D. **Research design: qualitative, quantitative and mixed methods approaches**. Los Angeles: Sage Publications, 2018.

CROMIE, S.; STEPHENSON, B.; MONTEITH, D. The management of family firms: An empirical investigation. **International Small Business Journal**, v. 13, n. 4, p. 11-34, 1995. <https://doi.org/10.1177/0266242695134001>

CROTTY, M. **Introduction: The research process**. In: The foundations of social research: Meaning and perspective in the research process. Sage, 1998.

CYERT, R. M.; MARCH, J. G. **A behavioural theory of the firm**. Prentice-Hall, Englewood Cliffs,ne, 1963.

DAI, N. T.; FREE, C.; GENDRON, Y. Interview-based research in accounting 2000–2014: Informal norms, translation and vibrancy. **Management Accounting Research**, v. 42, p. 26-38, 2019. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.06.002>

DALLABONA, L. F.; SILVA, D. M. A.; LAVARDA, C. E. F. Variáveis contingenciais, estilos de liderança e folga organizacional predominantes em uma indústria têxtil de Santa Catarina. **Revista Capital Científico**, v. 17, n.1, Jan/Mar, 2019. DOI: 10.5935/2177-4153.20190002

DAUMOSER, C.; HIRSCH, B.; SOHN, M. Honesty in budgeting: a review of morality and control aspects in the budgetary slack literature. **J Manag Control**, v. 29, p. 115–159, 2018. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-0267-z>

DAVILA, T.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 587–608, 2005. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.07.002>

DAWSON, A.; MUSSOLINO, D. Exploring what makes family firms different: Discrete or overlapping constructs in the literature? **Journal of Family Business Strategy**, v. 5, p. 169-183, 2014. <https://doi.org/10.1016/j.jfbs.2013.11.004>

DONNELLEY, R. G. **A empresa familiar**. Biblioteca Harvard de Administração de Empresas. São Paulo: Abril-Tec, 1976.

DOUGLAS, J. D. **Creative Interviewing**, Sage, Beverly Hills, CA, 1985.

DOUGLAS, P. C.; WIER, B. Cultural and Ethical Effects in Budgeting Systems: A Comparison of U.S. and Chinese Managers. **Journal of Business Ethics**, v. 60, p. 159-174, 2005. <https://www.jstor.org/stable/25075257>

DOUGLAS, P. C.; WIER, B. Integrating Ethical Dimensions into a Model of Budgetary Slack Creation. **Journal of Business Ethics**, v. 28, p. 267–277, 2000. <https://www.jstor.org/stable/25074417>

DOUTHIT, J.; MAJERCZYK, M. Subordinate perceptions of the superior and agency costs: Theory and evidence. **Accounting, Organizations and Society**, v. 78, 2019. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.07.003>

DUAN, Y.; WANG, W.; ZHOU, W. The multiple mediation effect of absorptive capacity on the organizational slack and innovation performance of high-tech manufacturing firms: Evidence from Chinese firms. **International Journal of Production Economics**, v. 229, 2020. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2020.107754>

DUNK, A. S. The effect of budget emphasis and information esymmetry on the relation between budgetary participation and slack. **The Accounting Review**, v. 68, n. 2, p. 400-410, 1993. <https://www.jstor.org/stable/248408>

DUNK, A. S.; PERERA, H. The incidence of budgetary slack: a field study exploration. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 10, n. 5, p. 649-664, 1997. <https://doi.org/10.1108/09513579710367935>

DYCKMAN, T. R.; ZEFF, S. A. Accounting research: past, present, and future. **Abacus**, v. 51, n. 4, p. 511-524, 2015. doi: 10.1111/abac.12058

DYER, W.G. Integrating Professional Management into a Family Owned Business. **Family Business Review**, v. 2, p. 221-235, 1989. <https://doi.org/10.1111/j.1741-6248.1989.00221.x>

EKLUND, J.; PALMBERG, J.; WIBERG, D. Inherited corporate control and returns on investment. **Small Business Economics**, v. 41, n. 2, p. 419-431, 2013. <https://doi.org/10.1007/s11187-012-9432-1>

ELMASSRI, M.; HARRIS, E. Rethinking budgetary slack as budget risk management. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 12, n. 3, p. 278-293, 2011. <https://doi.org/10.1108/09675421111187700>

EYERKAUFER, M. L.; POSSAMAI, J. P.; GONÇALVES, M. B. Quantificação dos planos estratégicos por meio do orçamento empresarial: uma aplicação prática com métodos estocásticos. **Future Studies Research Journal**, São Paulo, v. 6, n. 2, p. 187-208, jul./dez. 2014.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v. 20, p.263–282, 2009. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>

FISHER, J.; FREDERICKSON, J. R.; PEFFER, S. A. The effect of information asymmetry on negotiated budgets: an empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, p. 27–43, 2002. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00046-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00046-0)

FLICK, U. **Introdução à metodologia de pesquisa**. Porto Alegre: Penso, 2013.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

FREZATTI, F.; BIDO, D. S.; MUCCI, D.; BECK, F. Essence taxonomy of Brazilian family businesses and conceptual implications for governance strategy. **Journal of Management and Governance**, April, 2021. <https://doi.org/10.1007/s10997-021-09574-w>

FREZATTI, F.; JUNQUEIRA, E.; BIDO, D. DE S.; NASCIMENTO, A. R. DO; RELVAS, T. R. S. Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. **Brazilian Business Review - BBR**, v. 9, n. ja/mar. 2012, p. 134-155, 2012.

FUAD; SYAFRUDDIN, M.; MU'ID, D. The Slack mechanisms in the regulated Vs de-regulated environment: the empirical study from Indonesian manufacturing business units. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 58, p. 1415–1424, 2012. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.1126>

GAGO-RODRÍGUEZ, S.; NARANJO-GIL, D. Effects of trust and distrust on effort and budgetary slack: an experimente. **Management Decision**, v. 54, n. 8, p. 1908-1928, 2016. <https://doi.org/10.1108/MD-10-2015-0480>

GANZ, A. C. S.; LIMA, J. P. R.; HAVEROTH, J. Velhos Problemas, Novos Olhares: Etnografia sobre a Experiência de Futuros Doutores em Contabilidade. **Anais do USP International Conference in Accounting**, 19., 2019, São Paulo, 2019.

GEIGER, S. W.; MAKRI, M. Exploration and exploitation innovation processes: The role of organizational slack in R & D intensive firms. **The Journal of High Technology Management Research**, v. 17, n. 1, p. 97-108, 2006. <https://doi.org/10.1016/j.hitech.2006.05.007>

GERSICK, K. E.; N. FELIU. **Governing the Family Enterprise: Practices, Performance, and Research**. SAGE Handbook of Family Business. Eds. L. Melin, M. Nordqvist and P. Sharma. Thousand Oaks, CA: SAGE, p. 196–225, 2014.

GHEITANI, A.; IMANI, S.; SEYYEDAMIRI, N.; FOROUDI, P. Mediating effect of intrinsic motivation on the relationship between Islamic work ethic, job satisfaction, and organizational commitment in banking sector. **International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management**, v. 12, n 1, p. 76-95, 2019. <https://doi.org/10.1108/IMEFM-01-2018-0029>

GIBBS, G. **Análise de dados qualitativos**. Porto Alegre: Bookman, 2009.

GIDDENS, A. **The constitution of society: Outline of the theory of structuration**. Univ of California Press, 1984.

_____. **A constituição da sociedade**. (3. ed.). São Paulo: Martins Fontes, 2009.

GIMENO, A.; BAULENAS, G.; COMA-CROS, J. **Family business models**. UK: Palgrave Macmillan, 2010.

GODOY-BEJARANO, J. M.; RUIZ-PAVA, G. A.; TÉLLEZ-FALLA, D. F. Environmental complexity, slack, and firm performance. **Journal of Economics and Business**, v. 112, 2020. <https://doi.org/10.1016/j.jeconbus.2020.105933>

GOMES, G.; LAVARDA, C. E. F.; TORRENS, E. W. Revisão da literatura sobre orçamento em cinco periódicos internacionais nos anos de 2000 até 2009. **REGE**, São Paulo – SP, Brasil, v. 19, n. 1, p. 107-123, jan./mar. 2012. <https://doi.org/10.5700/rege454>

GOMEZ-MEJIA, L. R.; CRUZ, C.; BERRONE, P.; DE CASTRO, J. The bind that ties: Socioemotional wealth preservation in family firms. **Academy of Management Annals**, v. 5, p. 653–707, 2011. <https://doi.org/10.1080/19416520.2011.593320>

GRANT, R. M. **Contemporary strategy analysis: concepts, techniques, applications**. Cambridge, MA: Blackwell Business, 1996.

GREENE, J. **Qualitative program evaluation, practice and promise**, in DENZIN, N.K.; LINCOLN, Y.S. (Eds), *Collecting and Interpreting Qualitative Materials*, Sage, Thousand, 1998.

GUO, L.; LIBBY, T.; LIU, X.; TIAN, Y. Vertical Pay Dispersion, Peer Observability, and Misreporting in a Participative Budgeting Setting. **Contemporary Accounting Research**, v. 37, n. 1, p. 575–602, 2020. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12513>

GURD, B. Structuration and middle-range theory – A case study of accounting during organizational change from different theoretical perspectives. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 19, n. 4, p. 523-543, 2008. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.10.001>

HALIAH. A study of performance model development and good governance budgeting. **International Journal of Law and Management**, v. 63, n. 3, p. 301-319, 2021. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-11-2016-0122>

HALL, A.; NORDQVIST, M. Professional Management in Family Businesses: Toward an Extended Understanding. **Family Business Review**, v. XXI, n. 1, March, 2008. <https://doi.org/10.1111/j.1741-6248.2007.00109.x>

HARDY, C. Researching organizational discourse. **International Studies of Management & Organization**, v. 31, n. 3, p. 25-47, 2001. <https://www.jstor.org/stable/40397507>

HERCULANO, H. A.; CHIARELLO, T. C. Assimetria de informação na relação entre participação e folga orçamentária. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 6, n. 3, set-dez, 2016. <https://doi.org/10.18696/reunir.v6i3.415>

HOJI, M. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

HOJI, M.; SILVA, H. A. **Planejamento e Controle financeiro: fundamentos e casos práticos de orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 2010.

HORNGREN, C. T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

HU, Q.; SZMEREKOVSKY, J. Project Portfolio Selection: A Newsvendor Approach. **Decision Sciences**, v. 48, n. 1, February, 2017. <https://doi.org/10.1111/dec.12214>

J. RUBIN, H.; S. RUBIN, I. **The art of hearing data**. Thousand Oaks, 2012.

JUNQUEIRA, E.; OYADOMARI, I. C.; MORAES, R. O. Reservas orçamentárias: um ensaio sobre os fatores que levam à sua constituição. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 17, p. 31-42, 2010. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/14715>. Acesso em: 31 maio. 2023.

JUNQUILHO, G. S. **Ação gerencial na administração pública: a re/produção de “raízes” brasileiras**. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2000.

JUNQUILHO, G.S. Condutas gerenciais e suas raízes: uma proposta de análise à luz da teoria da estruturação. **Revista de Administração Contemporânea (RAC)**, Curitiba, v.7, Edição Especial, p.101-120, 2003. <https://doi.org/10.1590/S1415-65552003000500006>

KAHAR, S. H. A.; ROHMAN, A.; CHARIRI, A. C. Participative Budgeting, Budgetary Slack And Job Satisfaction In The Public Sector. **The Journal of Applied Business Research**, v. 32, n. 6, november/december, 2016. <https://doi.org/10.19030/jabr.v32i6.9814>

KAMIN, J. Y.; RONEN, J. The smoothing of income numbers: some empirical evidence on systematic differences among management-controlled and owner-controlled firms. **Accounting, Organizations and Society**, v. 3, n. 2, pp. 141-157, 1978. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(78\)90022-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(78)90022-3)

KING, N. **Using templates in the thematic analyses of text**. In: CASSELL, C.; SYMON, G. (ed.) *Essential guide to qualitative methods in organizational research*. London: SAGE, p.256-270, 2004.

KLEIN, L.; BEUREN, I. M.; VESCO, D. D. Effects of the management control system in unethical behaviors. **RAUSP Management Journal**, v. 54, n. 1, p. 54-76, 2019. <https://doi.org/10.1108/RAUSP-06-2018-0036>

LAL, M.; DUNK, A. S.; SMITH, G. D. The Propensity to Create Budgetary Slack: A Cross-National Re-examination using Random Sampling. **The International Journal of Accounting**, v. 31, n. 4, p. 483-496, 1996. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(96\)90033-3](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(96)90033-3)

LANGEVIN, P.; MENDOZA, C. How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours? **European Management Journal**, v. 31, n. 3, p. 209-222, jun., 2013. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2012.12.001>

LAU, C. M.; EGGLETON, I. R. C. Cultural differences in managers' propensity to create slack. **Advances in International Accounting**, v. 17, p. 137-174, 2004. [https://doi.org/10.1016/S0897-3660\(04\)17008-6](https://doi.org/10.1016/S0897-3660(04)17008-6)

LAU, C. M.; EGGLETON, I. R. C. The Interaction between Accounting Control Systems and Task Uncertainty affecting Budgetary Slack. **Asian Review of Accounting**, v. 8, n. 1, 2000. <https://doi.org/10.1108/eb060718>

LAVARDA, C. E. F.; FANK, O. L. Relação da assimetria da informação, da participação orçamentária e do risco na criação da folga orçamentária. **CONTEXTUS Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 12, n. 1, jan./abr., 2014.

LETHBRIDGE, E. Tendências da empresa familiar no mundo. **Revista BNDES**, n. 7, jun, 1997.

LIESSEM, T.; SCHEDLINSKY, I.; SCHWERING, A.; FRIEDRICH SOMMER. Budgetary slack under budget-based incentive schemes—the behavioral impact of social preferences, organizational justice, and moral disengagement. **Journal Management Control**, v. 26, p. 81-94, 2015. <https://doi.org/10.1007/s00187-015-0206-1>

LIMA, M.M.; VAILATTI, J.L.; LUNKES, R.J.; GASPARETTO, V.; SCHNORRENBERGER, D. Práticas Orçamentárias Aplicadas em Concessionárias de Veículos em Concessionárias de Veículos no Estado de Santa Catarina. **Revista Ambiente Contábil**, v. 9, n. 2, p. 23-40, 2017. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2017v9n2ID9606>

LODI, J. O. **A empresa familiar**. São Paulo: Pioneira, 1993.

LONGENECKER, J. G.; MOORE, C. W.; PETTY, J. W. **Administração de pequenas empresas**. São Paulo: Makron, 1997.

LOURENÇO, R. L.; SAUERBRONN, F. F. Teorias da prática social para pesquisas em contabilidade gerencial: possibilidades a partir de Pierre Bourdieu e Anthony Giddens. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 15, n. 35, p. 204-232, 2018. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n35p204>

LUKKA, K. Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. **Accounting, Organizations and Society**, v. 13, p. 281-301, 1988. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90005-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90005-0)

LUNE, H.; BERG, B. L. **Qualitative research methods for the social sciences**. Pearson Higher Ed, 2017.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACINTOSH, N. B.; SCAPENS, R. W. Management accounting and control systems: A structuration theory analysis. **Journal of Management Accounting Research**, v. 3, p. 131-158, 1991. <https://doi.org/10.31966/jabminternational.v27i1.558>

MAGRO, C. B. D.; GORLA, M. C.; LAVARDA, C. E. F. Sistema de controle de desempenho como um pacote em empresas nacionais da Região Sul. **Revista Organizações em Contexto**, v. 11, n. 22, p. 81-117, 2015. <https://doi.org/10.15603/1982-8756/roc.v11n22p81-117>

MAIGA, A. S.; NILSSON, A.; JACOBS, F. A. Assessing the impact of budgetary participation on budgetary outcomes: the role of information technology for enhanced communication and activity-based costing. **Journal Management Control**, v. 25, p. 5-32, 2014. <https://doi.org/10.1007/s00187-014-0191-9>

MALLIDOU, A. A.; CUMMINGS, G. G.; GINSBURG, L. R.; CHUANG, Y. T.; KANG, S.; NORTON, P.G.; ESTABROOKS, C.A. Staff, space, and time as dimensions of organizational slack: a psychometric assessment. **Health Care Management Review**, v. 36, n. 3, p. 252-264, 2011. DOI: 10.1097/HMR.0b013e318208ccf8

MALMI, T.; BROWN, D. Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, p. 287-300, 2008. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>

MALSCH, B.; SALTERIO, S. E. Doing Good Field Research: Assessing the Quality of Audit Field Research. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 35, n. 1, p. 1-22, 2016. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2574420>

MCDONALD, S. **Innovation, organisational learning and models of slack**. International Conference on Organizational Learning and Knowledge, Aberdeen, United Kingdom, 5, 2003.

MELIN, L.; M. NORDQVIST. The Reflexive Dynamics of Institutionalization: The Case of the Family Business. **Strategic Organization**, v. 5, n. 4, p. 321–333, 2007. <https://doi.org/10.1177/1476127007079959>

MERCHANT, K. A. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 10, n. 2, p. 201-210, 1985. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90016-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90016-9)

MERCHANT, K. A. Paradigms in accounting research: A view from North America. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 116–120, 2010. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.004>

MILLER, D.; LE BRETON-MILLER, I. Family governance and firm performance: Agency, stewardship, and capabilities. **Family Business Review**, v. 19, p. 73-87, 2006. <https://doi.org/10.1111/j.1741-6248.2006.00063.x>

MOENE, K. O. Types of bureaucratic interaction. **Journal of Public Economics**, v. 29, p. 333-345, 1986. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(86\)90033-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(86)90033-2)

MOREIRA JÚNIOR, A. L.; BORTOLI NETO, A. **Empresa Familiar: um sonho realizado**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MUZZIO, H. A Consolidação da Profissionalização da Empresa Familiar e o Legado do Fundador: concepções teóricas e implicações práticas. **Teoria E Prática Em Administração**, v. 3, n. 2, p. 27-43, 2013. <https://doi.org/10.21714/2238-104X2013v3i2-14076>

MUZZIO, H.; SILVA JÚNIOR, O. G. Eu sou melhor do que você! Gestão profissional x gestão familiar: a experiência de uma empresa de alimentação. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, v. 3, n. 2, p. 3-19, 2014. <https://doi.org/10.14211/regepe.v3i2.120>

NG, A.; WANG, W. M. Slack resources and quality performance: case of a mega health care organization. **International Journal of Quality & Reliability Management**, v. 35, n. 5, p. 1060-1074, 2018. <https://doi.org/10.1108/IJQRM-02-2016-0015>

NISIYAMA, E. K.; OYADOMARI, J. C. T. Sistemas de Controle Gerencial e o processo de inovação. **Innovation and Management Review**, v. 9, n. 1, p. 106-125, 2012. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rai/article/view/79252>. Acesso em: 31 maio. 2023.

NORDQVIST, M.; SHARMA, P.; CHIRICO, F. Family firm heterogeneity and governance: a configuration approach. **Journal of Small Business Management**, v. 52, n. 2, p. 192-209, 2014. <https://doi.org/10.1111/jsbm.12096>

NOURI, H. Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: a research note. **Accounting, Organizations and Society**, v. 19, n. 3, p. 289-295, 1994. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90036-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90036-1)

ONSI, M. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. **The Accounting Review**, v. 48, n. 3, p. 535-548, 1973. <https://www.jstor.org/stable/245151>

OSAJIMA, A. A.; AQUINO, A. C. B. Folga Orçamentária em uma Secretaria da Fazenda: um caso no nível do governo estadual no Brasil. **Rev. Adm. Pública**, v. 47, n. 1, p. 77-103, jan./fev., 2013. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000100004>

P. KANTEN; S. KANTEN; GURLEK, M. The effects of organizational structures and learning organization on job embeddedness and individual adaptive performance. **Procedia Economics and Finance**, v. 23, p. 1358-1366, 2015. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00523-7](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00523-7)

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PERES JR, M. R.; PEREIRA, J. R. Teoria da estruturação forte aplicada aos estudos organizacionais. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 40, p. 45-58, 2014. <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2014v16n40p45>

PETRY, L. I.; NASCIMENTO, A. M. Um estudo sobre o modelo de gestão e o processo sucessório em empresas familiares. **Revista Contabilidade e Finanças, USP**, São Paulo, 20(49), 109-125, jan/abr, 2009. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772009000100008>

PEYERL, D. A.; BECK, F.; MUCCI, D. M. Participação e constituição de reservas orçamentárias: o papel moderador da incerteza do ambiente externo. **ASAA: Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v.13, n.1, p. 023-043, Jan./Abr., 2020. <http://rebacc.crcrj.org.br/handle/123456789/7191>

PFEFFER, J.; SALANCIK, G.R. **The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective**. Stanford Business Books, Stanford, 2003.

QU, S.; DUMAY, J. The qualitative research interview. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 8, n. 3, p. 238-264, 2011. <https://doi.org/10.1108/11766091111162070>

QUINTAS, T. T.; BEUREN, I. M. Abordagens sobre folga organizacional nas pesquisas publicadas em periódicos internacionais: um ensaio teórico. **Rev. Adm. UFSM**, Santa Maria, v. 4, n. 1, p. 53-72, jan./abr, 2011.

RAISCH, S.; BIRKINSHAW, J.; PROBST, G.; TUSHMAN, M. L. Organizational ambidexterity: Balancing exploitation and exploration for sustained performance. **Organization science**, v. 20, n. 4, p. 685-695, 2009. <https://www.jstor.org/stable/25614687>

RAMDEEN, C.; TAYLOR, M.; LEE, S. The Tendency of Hotel Rooms Division Managers to Create Budgetary Slack. **Journal of Hospitality Financial Management**, v. 27, n. 2, p. 85-97, 2019. <https://doi.org/10.7275/x2ed-fc29>

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

RODRIGUES, A. L. Tensões entre econômico e social: uma proposta de análise à luz da teoria da estruturação. **RAE**, v. 48, n. 2, p. 37-50, 2008. <https://doi.org/10.1590/S0034-75902008000200004>

ROSSONI, L.; GUARIDO FILHO, E. R.; CORAIOLA, D. M. Recomendações metodológicas para a adoção da perspectiva da estruturação nos estudos organizacionais. **O&S - Salvador**, v. 20, n. 66, p. 523-542, Jul/Set, 2013. <https://doi.org/10.1590/S1984-92302013000300009>

RYAN, B.; SCAPENS, R. W.; THEOBALD, M. Traditions of research in management accounting. In: RYAN, B.; SCAPENS, R. W.; THEOBALD, M. **Research Method and Methodology in Finance and Accounting**. London: Wouth Wester: Cengage Learning, 2002. p. 68-93.

SANTOS, T. A.; LOPES, I. F.; MEURER, A. M. **Validade teórica e kuhniana da teoria da estruturação**. Trabalho apresentado no XLIII Encontro da ANPAD – EnANPAD, São Paulo, Brasil, 2019.

SANTOS, V. DOS; BEUREN, I. M.; SKREPITZ, S. Influência da folga orçamentária e de elementos do processo orçamentário nas percepções de justiça. **Rev. contab. finanç. [online]**, v. 33, n. 89, p.200-215, 2022. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202113780>

SANTOS, V.; BEUREN, I. M.; NARDI, L. V.; VICENTI, T. Folga Orçamentária: Características das Publicações em Periódicos Internacionais. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v. 27, n. 1, jan./abr., 2016.

SCHIFF, M.; LEWIN, A. Y. The impact of people on budgets. **The Accounting Review**, v. 45, n. 2, p. 259-268, 1970.

SERVA, M.; JAIME JÚNIOR, P. Observação participante pesquisa em administração: uma postura antropológica. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 3, p. 64-79, 1995. <https://doi.org/10.1590/S0034-75901995000300008>

SHARFMAN, M. P.; WOLF, G.; CHASE, R. B.; TANSIK, D. A. Antecedents of organizational slack. **Academy of Management Review**, v. 13, n. 4, p. 601-614, 1988. <https://doi.org/10.2307/258378>

SHEEHAN, N. T. Enticing Employees to Lie: Using Role Play to Understand and Mitigate Unintended Consequences of Budgeting. **Accounting perspectives / perspectives comptables**, v. 7, n. 2, p. 165-175, 2008. <https://doi.org/10.1506/ap.7.2.7>

SILVEIRA, A. D. M. **Governança corporativa no Brasil e no mundo: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Elsevier Brasil, 2015.

SIMONS, R. Control in an age of empowerment. **Harvard Business Review**, v. 73, n. 2, p. 8-88, 1995.

SOUZA, D.; CANTON, F. M. D.; JOHANN, G. B. O papel do orçamento no plano estratégico de um supermercado. **Revista de Administração**, v. 12, n. 21, 2014.

SOUZA, K. G.; SANTOS, G. C.; OLIVEIRA, E. R.; SILVA, D. L. J.; PARANAIBA, A. C. Análise do Perfil dos Artigos Científicos sobre Orçamento Empresarial. **Revista Eletrônica Gestão & Sociedade**, v.15, n.41, p. 4088-4118, Janeiro/Abril, 2021.

STAKE, R. E. **The art of case study research**. Los Angeles: Sage, 1995.

STEDE, W. A. VAN DER. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, p. 609-622, 2000. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00058-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00058-6)

STEDE, W. A. VAN DER. The effect of corporate diversification and business unit strategy on the presence of slack in business unit budgets. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 14, n. 1, p. 30-52, 2001. <https://doi.org/10.1108/09513570110381060>

STEWART, A.; HITT, M. A. Why can't a Family Business be more like a nonfamily business? Modes of professionalization in Family firms. **Family Business Review**, v. 25, p. 58-86, 2012. <https://doi.org/10.1177/0894486511421665>

VALMORBIDA, S. M. I.; ENSSLIN, S. R. Teoria da estruturação em estudos organizacionais: Análise da observação dos pressupostos. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 39, n. 1, p. 175-192, 2020. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v39i1.42597>

WANDERLEY, C. D. A.; CULLEN, J. Management Accounting Research: Mainstream versus Alternative Approaches. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 4, p.15-44, 2011.

WANDERLEY, C. A.; CULLEN, J. Um caso de mudança na contabilidade gerencial: A dinâmica política e social. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 60, p. 161-172, 2012. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=257124791002>

WEISS, M.; HOEGL, M.; GIBBERT, M. Making Virtue of Necessity: The Role of Team Climate for Innovation in Resource-Constrained Innovation Projects. **Journal Prod Innov Management**, v.28, n. 1, p. 196–207, 2011. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5885.2011.00870.x>

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4º Ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WESTHEAD, P.; HOWORTH, C. ‘Types’ of Private Family Firms: An Exploratory Conceptual and Empirical Analysis. **Entrepreneurship & Regional Development**, v. 19, p. 405-431, 2007. <https://doi.org/10.1080/08985620701552405>

WIDANAPUTRA, A. A.; MIMBA, N. P. S. H. The influence of participative budgeting on budgetary slack in composing local governments’ budget in Bali province. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 164, p. 391-396, 2014. Doi: 10.1016/j.sbspro.2014.11.093

YILMAZ, E.; ÖZER, G.; GÜNLÜK, M. Do organizational politics and organizational commitment affect budgetary slack creation in public organizations? **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 150, p. 241-250, 2014. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.09.047>

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

YOUNG, S.M. Participative budgeting: the effect of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack. **Journal of Accounting Research**, v. 23, n. 2, p. 829-842, 1985. <https://doi.org/10.2307/2490840>

YUEN, D. C. Y. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, p. 517-532, 2004. <https://doi.org/10.1108/02686900410530529>

YUEN, D. C.; LAW, P. K.; TAYLES, M. Exploring budgetary slack: the influence of organizational commitment and job-related tension. **Corporate Ownership & Control**, v. 12, n. 2, 2015.

APÊNDICES

Apêndice A – Roteiro de entrevista participantes do processo orçamentário: superintendente e diretores

Entrevista Semiestruturada

Abordagem:

Compreender a estrutura da empresa referente ao sistema de controle gerencial e orçamento, desta forma conhecer os membros/gestores que fazem parte do processo orçamentário.

CARACTERIZAÇÃO RESPONDENTE

Nome:

Tempo na empresa:

Cargo atual:

Tempo no cargo:

Unidade/Departamento:

Formação acadêmica:

Trajetória profissional:

ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

1. Como o processo de gestão é estruturado na empresa? (quais setores? como é a hierarquia de gerência?...) Tem empresas diferentes no grupo que participam do orçamento geral?
2. Qual a composição da gestão em relação a participação e o envolvimento da família? Cada área/setor tem um gerente ou gestor?

PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

3. O orçamento é delineado com base ao Planejamento Estratégico?
4. Descreva o processo orçamentário na empresa destacando sua periodicidade, participantes, abrangência... orçamento com base zero, orçamento flexível, orçamento por atividades?

5. Qual é o papel dos gerentes no processo orçamentário? Qual o papel da diretoria? Qual o papel do Conselho?
6. As estimativas são atribuídas como? Para cada departamento, área, atividade, produto? Os planos são divididos em Marketing, Produção, Investimentos, Recursos Humanos? Como funciona o plano financeiro, quais demonstrações financeiras são estimadas?
7. Há a determinação de premissas orçamentárias e previsão de cenários?
8. Quais as funções que o orçamento desempenha na empresa? Planejamento Operacional, Avaliação de Desempenho, Comunicação de Metas e Formação de Estratégias. Descreva uma análise dessas funções destacadas... Alguma dessas funções se destaca mais na empresa? E do lado oposto àquela que menos se destaca?

USO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

9. Essa ferramenta é simplificada ou detalhada? Como é realizado o acompanhamento? Quais dados são discutidos? São reuniões formais? O cumprimento das metas é rígido ou flexível? Os desvios orçamentários chamam a atenção da gestão para correção de rumos gerando oportunidades de melhoria? Existem reuniões informais para definir orçamentos ou apenas formais?
10. Os gestores são avaliados de acordo com o cumprimento das metas? Há sistema de remuneração baseado nisso? Se o orçamento é flexível, os gestores tem autonomia para mudar o orçamento? Ou depende da sua autorização enquanto diretora financeira?
11. O orçamento permite a realização de reparos ao longo do ano? É possível tomar ações não previstas no orçamento? Elas têm que ser aprovadas? Modificações tanto de estimativas quanto no processo orçamentário são estimuladas e valorizadas? Como a empresa age em relação ao orçamento quando surge algo que não havia considerado inicialmente?

12. O orçamento permite uma visão ampla dos processos relacionados ao departamento ou área capazes de gerar aprendizado? Qual a visibilidade dos processos, rotinas e componentes-chaves, ou seja, como é o acesso à informação contida no orçamento referente à sua área?

13. O orçamento permite uma visão dos processos organizacionais, estratégias da empresa e entendimento do impacto da sua atividade e de seus pares sobre os resultados da empresa como um todo?

14. Você gostaria de complementar algo que não tenha sido abordado nas questões anteriores?

Apêndice B – Roteiro de entrevista participantes do processo orçamentário: *controller*

Entrevista Semiestruturada

Abordagem: Controller

Tema da minha pesquisa é sobre a constituição e operacionalização do orçamento em empresa familiar, para isso tenho um guia semiestruturado de perguntas visando compreender a estrutura da empresa referente ao sistema de controle gerencial e orçamento, desta forma conhecer os membros que fazem parte do processo orçamentário.

CARACTERIZAÇÃO RESPONDENTE

Nome:

Tempo na empresa:

Tempo no cargo:

Formação acadêmica:

Trajetória profissional:

ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

1. Qual o papel da Controladoria no processo de gestão?

PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

2. O orçamento é delineado com base ao Planejamento Estratégico?

3. Descreva o processo orçamentário na empresa destacando sua periodicidade, participantes, abrangência... orçamento com base zero, orçamento flexível, orçamento por atividades?

4. Qual é o papel do Controller e dos gerentes no processo orçamentário? Qual o papel da diretoria? Qual o papel do Conselho?

5. As estimativas são atribuídas como? Para cada departamento, área, atividade, produto? Qual o papel da Controladoria no acompanhamento do orçamento quanto às metas estimadas e alcançadas? Os planos são divididos em Marketing, Produção, Investimentos, Recursos Humanos? Como funciona o plano financeiro, quais demonstrações financeiras são estimadas?

6. Você assume papel de coordenação do processo, de discussão dos orçamentos recebidos pelas unidades?

7. Há a determinação de premissas orçamentárias e previsão de cenários?

8. Qual a frequência de rever as metas de uma unidade? É usual a redução de algumas verbas e como você entende esse processo? A necessidade de redução é decorrente de uma motivação por uma margem de segurança dos gestores? Seria uma facilidade para o cumprimento das metas ou realmente decorrente de uma incerteza, uma instabilidade?

9. Quais as funções que o orçamento desempenha na empresa? Planejamento Operacional, Avaliação de Desempenho, Comunicação de Metas e Formação de Estratégias. Descreva uma análise dessas funções destacadas... Alguma dessas funções se destaca mais na empresa? E do lado oposto, àquela que menos se destaca?

USO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

10. Essa ferramenta é simplificada ou detalhada? Como é realizado o acompanhamento? Quais dados são discutidos? São reuniões formais? O cumprimento das metas é rígido ou flexível? Os desvios orçamentários chamam a atenção da gestão para correção de rumos gerando oportunidades de melhoria?
11. A empresa possui sistema de remuneração por metas? A controladoria participa em algum momento da avaliação de desempenho para tal remuneração?
12. O orçamento permite a realização de reparos ao longo do ano? É possível tomar ações não previstas no orçamento? Elas têm que ser aprovadas? Modificações tanto de estimativas quanto no processo orçamentário são estimuladas e valorizadas? Como a empresa age em relação ao orçamento quando surge algo que não havia considerado inicialmente? Qual a margem aceita de variação (se isso é no resultado/por rubrica) e como essas variações elas impactam no orçamento do ano seguinte?
13. O orçamento permite uma visão ampla dos processos relacionados ao departamento ou área capazes de gerar aprendizado? Qual a visibilidade dos processos, rotinas e componentes chaves, ou seja, como é o acesso à informação contida no orçamento referente à sua área?
14. O orçamento permite uma visão dos processos organizacionais, estratégias da empresa e entendimento do impacto da sua atividade e de seus pares sobre os resultados da empresa como um todo?
15. Qual é a sua percepção quanto ao tema de folga orçamentária e na empresa essa prática é inerente do processo orçamentário, para permitir, por exemplo, agilidade, ações/autonomia dos gestores frente ao ambiente de incertezas, isso é algo acordado e consciente dentro da organização ou é uma prática mal-vista? No lugar disso a organização tem algum outro mecanismo para promover flexibilidade aos gestores?
16. Você gostaria de complementar algo que não tenha sido abordado nas questões anteriores?

Apêndice C – Roteiro de entrevista participantes do processo orçamentário: gerentes

Entrevista Semiestruturada

Abordagem: Gerente/Gestor

Tema da minha pesquisa é sobre a constituição e operacionalização do orçamento em empresa familiar, para isso tenho um guia semiestruturado de perguntas visando compreender a estrutura da empresa referente ao sistema de controle gerencial e orçamento, desta forma conhecer o processo orçamentário.

CARACTERIZAÇÃO RESPONDENTE

Nome:

Tempo na empresa:

Cargo atual:

Tempo no cargo:

Unidade/Departamento:

Formação acadêmica:

Trajetória profissional:

ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

1. Como o processo de gestão é estruturado na empresa? (quais setores? como é a hierarquia de gerência?...)
2. Qual a composição da gestão em relação a participação e o envolvimento da família?
3. Como o setor participa do processo de sistema de controle gerencial e como é estruturado?

PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

4. O orçamento é delineado com base ao Planejamento Estratégico?
5. Descreva o processo orçamentário na empresa destacando sua periodicidade, participantes, abrangência... orçamento com base zero, orçamento flexível, orçamento por atividades?

6. Como o respondente (gestor) reconhece o papel do controller e demais gestores (gerentes) no processo orçamentário da empresa?
7. As estimativas são atribuídas como? Para cada departamento, área, atividade, produto?
8. Há a determinação de premissas orçamentárias e previsão de cenários?

USO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

9. Como é realizado o acompanhamento do orçamento? Quais dados são discutidos? São reuniões formais? O cumprimento das metas é rígido ou flexível? Os desvios orçamentários chamam a atenção da gestão para correção de rumos gerando oportunidades de melhoria?
10. Os gestores são avaliados de acordo com o cumprimento das metas? Há sistema de remuneração baseado nisso?
11. Como a empresa age em relação ao orçamento quando surge algo que não havia considerado inicialmente?
12. O orçamento permite uma visão ampla dos processos relacionados ao departamento ou área capazes de gerar aprendizado? Qual a visibilidade dos processos, rotinas e componentes chaves, ou seja, como é o acesso à informação contida no orçamento referente à sua área?
13. O orçamento permite uma visão dos processos organizacionais, estratégias da empresa e entendimento do impacto da sua atividade e de seus pares sobre os resultados da empresa como um todo?
14. Quais são os desafios que gestor de uma área lida ao montar o orçamento? Como você considera as incertezas ambientais? Como que a empresa discute as premissas em relação as verbas no ano seguinte?
15. Relacionado ao cumprimento de metas, você busca sempre trazer uma meta mais agressiva ou uma meta que você tem a segurança do cumprimento daquela meta? A meta é estabelecida pensando na equipe, por exemplo, uma meta mais agressiva para motivar e instigar

a cooperação de equipe ou uma meta mais segura para trazer também tranquilidade em relação ao cumprimento das metas?

16. Qual é a sua percepção quanto ao tema de folga orçamentária e na empresa você percebe essa prática como aceita ou não, para permitir agilidade, frente ao ambiente de incertezas? No lugar disso a organização tem algum outro mecanismo para promover flexibilidade aos gestores?

17. Você gostaria de complementar algo que não tenha sido abordado nas questões anteriores?