



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

Dalci Mendes Almeida

**Tensões Dinâmicas no Sistema Orçamentário de Empresa Familiar sob a Perspectiva da
Dualidade da Estrutura**

Florianópolis
2020

Dalci Mendes Almeida

Tese submetida ao Programa de Pós- Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, para a obtenção do título de Doutora em Contabilidade.

Orientadora: Profa. Valdirene Gasparetto, Dra.

Florianópolis
2020

Dalci Mendes Almeida

**Tensões Dinâmicas no Sistema Orçamentário De Empresa Familiar sob a Perspectiva da
Dualidade da Estrutura**

O presente trabalho em nível de doutorado foi avaliado e aprovado por banca examinadora
composta pelos seguintes membros:

Profa. Valdirene Gasparetto, Dra
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Profa. Marcia Zanievicz da Silva, Dra
Universidade Regional de Blumenau (FURB)

Prof. Cláudio de Araújo Wanderley, Dr
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Prof. Carlos Eduardo Facin Lavarda, Dr
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Profa. Ilse Maria Beuren, Dra
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi julgado
adequado para obtenção do título de Doutora em Contabilidade, obtido pelo Programa de Pós
Graduação em Contabilidade da UFSC.

Profa. Ilse Maria Beuren, Dra
Coordenadora do Programa de Pós Graduação

Profa. Valdirene Gasparetto, Dra
Orientadora

Florianópolis, 2020

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Mendes Almeida, Dalci

Tensões Dinâmicas no Sistema Orçamentário de Empresa Familiar sob a Perspectiva da Dualidade da Estrutura / Dalci Mendes Almeida ; orientador, Valdirene Gasparetto, 2020.

164 p.

Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2020.

Inclui referências.

1. Contabilidade. 2. Tensões Dinâmicas. Sistema Orçamentário. Empresa Familiar. Dualidade da Estrutura. . I. Gasparetto, Valdirene . II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

**À minha filha Maria Clara, meu tudo!
Ao meu esposo Adriano, minha base!**

AGRADECIMENTOS

A Deus, que permitiu, concedeu forças, saúde, determinação e equilíbrio para realizar esse sonho. Essa conquista somente foi possível porque Deus esteve em todos os momentos comigo, e permitiu eu conciliar da melhor maneira, vida pessoal, profissional intensa e as atividades do doutorado. Obrigada meu Deus!

À minha filha Maria Clara, minha princesa, parceira, amiga e meu tudo, tão pequena, mas ao mesmo tempo madura para entender as minhas ausências e me apoiar. Ao meu esposo, Adriano, minha base, que há 28 anos faz parte do meu dia a dia e apoia incondicionalmente as minhas escolhas.

À minha família, em especial meus pais, Braz e Maria da Glória, pelas orações e palavras de conforto e segurança. À minha irmã Denise, meu cunhado Márcio e meus sobrinhos, por concederem todo o suporte necessário na minha ausência.

À minha orientadora Professora Valdirene Gasparetto, que aceitou me orientar, pela disponibilidade, leveza e pela condução com maestria dessa pesquisa. Ao Professor Antonio Cezar Bornia, minha eterna gratidão, por me aceitar no processo seletivo do doutorado.

À empresa familiar que abriu as portas para a realização da pesquisa. Obrigada pela disponibilidade e receptividade. Vocês contribuíram muito para realização dessa conquista!

À Professora Ilse Maria Beuren que, contribui na ideia da tese, pela confiança e segurança de sempre, e ao Professor Carlos Eduardo Facin Lavarda que, me acompanhou em todo o desenvolvimento do projeto de tese. Meu muito obrigada a vocês por todo o conhecimento e experiências transmitidas!

Aos demais professores do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da UFSC, em especial aos professores membros da banca de qualificação, que muito contribuíram para o amadurecimento e avanço da pesquisa, Professoras Dra. Ilse Maria Beuren, Dra. Marcia Zanievicz Silva e Professores, Dr. Carlos Eduardo Facin Lavarda e Dr. Cláudio de Araújo Wanderley.

Aos meus colegas de turma, do Núcleo de Pesquisas em Controladoria NUPECON, e de outros grupos de pesquisa, em especial, Cristina Hillen Marchine Ferreira, Vanderlei dos Santos e Daniele Cristina Bernd, pelas trocas, apoio, carinho. Vocês tornaram os meus dias mais leves!

À Universidade do Sul de Santa Catarina UNISUL, gestores, professores, em especial ao reitor Mauri Luiz Heerdt, que mesmo em um momento de muitas incertezas, compreendeu a necessidade de redução da minha carga horária de trabalho, permitiu e incentivou a realização desse doutorado. A minha amiga e parceira de grupo de pesquisa, Professora Dra. Ivone Junges, pelas trocas e incentivos.

À Universidade Federal de Santa Catarina UFSC, pela disponibilização do Curso de Pós Graduação em Contabilidade, em especial à Maura Miranda, pela sua disponibilidade imediata, atenção e carinho.

À Secretaria de Estado da Educação (SED), pela bolsa de pesquisa do artigo 171, concedida por meio do Programa UNIEDU, que apoiou a realização do Doutorado.

À *controller* Daniela Correa, que me recebeu com muita presteza e carinho em sua empresa e possibilitou a realização de dois artigos de disciplinas do curso de Doutorado.

Enfim, a todos que de alguma forma contribuíram para a realização desse sonho. Meu muito obrigada!

“Lembrem-se: aquele que semeia pouco, também colherá pouco, e aquele que semeia com fartura, também colherá fartamente”.
2 Coríntios 9:6

RESUMO

ALMEIDA, Dalci Mendes. **Tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura.** 2020. 164 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2020.

Empresas familiares, em função de características particulares em termos de propriedade, gestão, retorno e recompensas, fornecem diferentes explicações para as tensões dinâmicas de Simons (1995), provocadas pelos controles com forças positivas (sistemas de crenças e controle interativo) e negativas (sistemas de limites e controle diagnóstico), no sistema orçamentário, sob o olhar da dualidade da estrutura (estrutura e agência). A dualidade da estrutura, da Teoria da Estruturação (TE) de Giddens (1976, 1979, 1984), permite conhecer a interação entre as estruturas sociais e as ações dos agentes na produção, reprodução e regulação da ordem social. Neste contexto, o objetivo desta tese é compreender as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura. Para tanto, foi realizado estudo de caso único, em uma empresa familiar de médio porte, que atua como indústria e comércio de alimentos. Os dados foram coletados no período de novembro de 2019 a julho de 2020, por meio de entrevistas semiestruturadas, observações e documentos, analisados com base na Análise Textual Discursiva e com apoio do *software* Nvivo. Os achados da pesquisa evidenciam características familiares como: (i) propriedade concentrada e baseada em parentesco; (ii) gestão influenciada pelo poder do fundador, emocional, intuitiva, orgânica, e relação mútua entre os gestores; (iii) foco primeiramente em resultado econômico, sem benefícios privados para a família; e (iv) inexistência de recompensas com base em mais favorecimento aos membros da família ou critérios particularistas. Constatou-se que o sistema orçamentário, na empresa familiar estudada, é utilizado como um sistema de crenças, de limites, de controle interativo e de controle diagnóstico. Foram identificadas sete tensões dinâmicas no sistema orçamentário: (i) valores organizacionais *versus* busca de oportunidades; (ii) visão de crescimento da empresa *versus* foco no curto prazo; (iii) flexibilidade *versus* controle; (iv) gestão de segunda geração *versus* gestão de terceira e quarta gerações; (v) demandas de longo prazo *versus* demandas de curto prazo; (vi) busca de perpetuidade da empresa *versus* foco em resultados de curto prazo; e (vii) busca de lucro e crescimento *versus* risco. Os achados evidenciaram que as dimensões da TE, de significação, dominação e legitimação, estão presentes em todas as tensões dinâmicas no sistema orçamentário da empresa pesquisada, no que diz respeito a estrutura (regras e recursos), modalidade e interação (agência). A relação de interdependência e complementariedade que existe entre os sistemas das alavancas de controle, demonstram que as estruturas se associam às forças negativas (sistemas de limites e controle diagnóstico) e a interação às forças positivas (sistemas de crenças e controle interativo). O estudo também revelou que a ordem social da empresa familiar é produzida e reproduzida (dualidade da estrutura) com as práticas geradas pelas tensões dinâmicas, existentes no planejamento e controle do sistema orçamentário.

Palavras-chave: Tensões Dinâmicas. Sistema Orçamentário. Empresa Familiar. Dualidade da Estrutura.

ABSTRACT

ALMEIDA, Dalci Mendes. Dynamic tensions in the family business budget system from the perspective of the structure's duality. 2020. 164 f. Thesis (Doctorate in Accounting) - Graduate Program in Accounting at the Federal University of Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2020.

Family businesses, due to particular characteristics in terms of ownership, management, return and rewards, provide different explanations for the dynamic tensions of Simons (1995), caused by controls with positive forces (belief systems and interactive control) and negative forces (systems limits and diagnostic control), in the budget system, under the view of the duality of the structure (structure and agency). The duality of the structure, of the Theory of Structuring (TE) by Giddens (1976, 1979, 1984), allows to know the interaction between social structures and the actions of agents in the production, reproduction and regulation of the social order. In this context, the objective of this thesis is to understand the dynamic tensions in the family business budgeting system from the perspective of the structure's duality. To this end, a single case study was carried out in a medium-sized family business that operates as a food industry and commerce. Data were collected from November 2019 to July 2020, through semi-structured interviews, observations and documents, analyzed based on the Discursive Textual Analysis and with the support of the Nvivo software. The research findings show family characteristics such as: (i) owned concentrated and based parentage; (ii) management influenced by the power of the founder, emotional, intuitive, organic, and mutual relationship between managers; (iii) focus primarily on economic results, with no private benefits for the family; and (iv) no rewards based on more favoring family members or particularistic criteria. It was found that the budget system in the studied family business is used as a system of beliefs, limits, interactive control and diagnostic control. Seven dynamic tensions were identified in the budget system: (i) organizational values versus seeking opportunities; (ii) vision of the company's growth versus focus on the short term; (iii) flexibility versus control; (iv) second generation management versus third and fourth generation management; (v) long-term demands versus short-term demands; (vi) search for company perpetuity versus focus on short-term results; and (vii) search for profit and growth versus risk. The findings showed that the dimensions of TE, of meaning, domination and legitimation, are present in all the dynamic tensions in the budget system of the researched company, with regard to structure (rules and resources), modality and interaction (agency). The relationship of interdependence and complementarity that exists between the control lever systems, demonstrates that the structures are associated with negative forces (systems of limits and diagnostic control) and the interaction with positive forces (systems of beliefs and interactive control). The study also revealed that the social order of the family business is produced and reproduced (duality structure) with the practices generated by the dynamic tensions, existing in the planning and control of the budget system.

Keywords: Dynamic Tensions. Budgetary System. Family business. Structure Duality.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Modelo teórico da tese	24
Figura 2. Trajetória epistemológica da Teoria da Estruturação.....	25
Figura 3. Dimensões da dualidade da estrutura em interação	33
Figura 4. Modelo de agente	40
Figura 5. Alavancas de Controle de Simons (1995).....	50
Figura 6. Pressupostos sobre a natureza da ciência	72
Figura 7. Paradigmas para análise da teoria social.....	73
Figura 8. Triangulação das fontes de pesquisa.....	86
Figura 9. Comunicação: categorias e subcategorias para análise dos dados	90
Figura 10. Desenho da trajetória da pesquisa.....	92
Figura 11. Estrutura de análise da pesquisa.....	94
Figura 12. Organograma da empresa.....	96
Figura 13. Tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura	127
Figura 14. Produção e reprodução da ordem social da empresa familiar estudada.....	132

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Elementos chave da Teoria da Estruturação	32
Tabela 2. A dualidade da estrutura	41
Tabela 3. Utilização das alavancas de controle	51
Tabela 4. Aplicações da teoria da estruturação na pesquisa contábil	56
Tabela 5. Estrutura e agência em pesquisa orçamentária	57
Tabela 6. Características das empresas familiares.....	62
Tabela 7. Características das empresas não familiares e empresas familiares	63
Tabela 8. Construto da pesquisa: Características de empresas familiares.....	77
Tabela 9. Construto da pesquisa: sistemas de crenças, limites, controle interativo, controle diagnóstico e tensões dinâmicas no sistema orçamentário	77
Tabela 10. Construto da pesquisa: Significação, dominação, legitimação e dualidade da estrutura no sistema orçamentário	78
Tabela 11. Lista de sujeitos da pesquisa.....	82
Tabela 12. Roteiro de entrevista	83
Tabela 13. Documentos analisados	85
Tabela 14. Unitarização	88
Tabela 15. Categorização: categorias e subcategorias <i>a priori</i>	89
Tabela 16. Categorização: categorias e subcategorias mistas	90
Tabela 17. Tensões dinâmicas e evidências empíricas.....	108
Tabela 18. Indícios da presença da significação na forma de regras sociais no planejamento orçamentário	116
Tabela 19. Indícios da presença da significação na forma de regras sociais no controle orçamentário	117

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA	16
1.2 OBJETIVOS	18
1.2.1 Objetivo Geral	18
1.2.2 Ojetivos Específicos	18
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	18
1.4 A TESE.....	21
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	23
2 BASE TEÓRICA	24
2.1 TRAJETÓRIA EPISTEMOLÓGICA DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO	24
2.2 REVISÃO DA LITERATURA	30
2.2.1 Elementos da Teoria da Estruturação	31
2.2.1.1 Estrutura	32
2.2.1.1.1 <i>Significação, Dominação e Legitimação</i>	33
2.2.1.2 Agência.....	39
2.2.1.3 Dualidade da estrutura	41
2.2.2 Sistema Orçamentário	43
2.2.2.1 Planejamento e controle orçamentário	46
2.2.2.2 Alavancas de controle e as tensões dinâmicas.....	49
2.2.2.3 Teoria da Estruturação e Orçamento	55
2.2.3 Empresas Familiares	59
2.2.3.1 Características das empresas familiares	61
2.2.3.2 Tensões dinâmicas no sistema orçamentário da empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura.....	65
2.3 POSICIONAMENTO TEÓRICO	69
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	72
3.1 POSICIONAMENTO EPISTEMOLÓGICO	72
3.2 DELINEAMENTO METODOLÓGICO	74
3.3 CONSTRUTOS DA PESQUISA	76
3.4 SELEÇÃO DO CASO.....	79
3.5 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS	80
3.5.1 Entrevistas	82
3.5.2 Observações	84
3.5.3 Documentos	85
3.5.4 Triangulação dos dados	85

3.6 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS	86
3.7 VALIDADE E CONFIABILIDADE CIENTÍFICA	91
3.8 DESENHO DA TRAJETÓRIA DA PESQUISA.....	91
3.9 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	92
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	94
4.1 A EMPRESA SELECIONADA E AS CARACTERÍSTICAS FAMILIARES	94
4.2 SISTEMAS DE CRENÇAS, LIMITES, CONTROLE INTERATIVO E CONTROLE DIAGNÓSTICO NO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO DA EMPRESA FAMILIAR	100
4.3 TENSÕES DINÂMICAS NO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO DA EMPRESA FAMILIAR.....	107
4.4 SIGNIFICAÇÃO, DOMINAÇÃO E LEGITIMAÇÃO E AS TENSÕES DINÂMICAS NO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO DE EMPRESA FAMILIAR	115
4.5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	125
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	134
5.1 IMPLICAÇÕES TEÓRICAS	137
5.2 IMPLICAÇÕES ORGANIZACIONAIS	137
5.3 LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES	138
REFERÊNCIAS	140
APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO	151
APÊNDICE B – PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO	152
APÊNDICE C – DECLARAÇÃO DA EMPRESA	156
APÊNDICE D – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)	157
ANEXO A – APROVAÇÃO DO COMITÊ DE ÉTICA (CEPSHUFSC)	160

1 INTRODUÇÃO

Sistemas de Controle Gerencial (SCGs) possuem como finalidade gerar informações úteis, que auxiliam no planejamento, monitoramento e avaliação das atividades organizacionais, e que moldam o comportamento dos colaboradores para o cumprimento de objetivos (Merchant & Van der Stede, 2007). O sistema orçamentário é um mecanismo do SCG e, para Abogun e Fagbemi (2011), influencia no sistema econômico, social e político da organização. Para Covaleski, Evans III, Luft e Shields (2007), o orçamento é reconhecido como implicado na construção da realidade social, ao invés de ser o espelho passivo de uma realidade técnica.

Para estudar o sistema orçamentário como prática social é necessário, segundo Scapens (1990, p. 268), “analisar a relação entre a ação social do dia a dia e as dimensões da estrutura social. Isto envolverá a localização de estruturas em tempo e espaço, ou seja, estabelecendo-as em seu contexto social mais amplo e examinando como evoluíram ao longo do tempo”. Não obstante a relevância dos SCGs em qualquer organização, bem como o papel distintivo que podem desempenhar nas empresas familiares, devido às suas características, a literatura raramente lida com o papel dos SCGs em empresas familiares (Songini, Morelli & Vola, 2018).

As empresas familiares são comuns no mundo e no Brasil, nos mais diversos setores e em pequenos ou grandes negócios. Representam aproximadamente 90% de todas as formas de negócio ao redor do mundo (Acquaah, 2013) e desempenham papel importante nas economias de vários países (Helsen, Lybaert, Steijvers, Orens & Dekker, 2016). De acordo com *Family Firm Institute* (2019), empresas familiares são impulsionadores do crescimento econômico global, prosperidade e estabilidade. De 70% a 90%, aproximadamente, do PIB global é criado por empresas familiares. No Brasil, estima-se que 90% do setor privado seja formado por empresas familiares, responsáveis por 50% do PIB e 85% da geração de empregos.

No sistema orçamentário, Kilfoyle e Richardson (2011) destacam que há quatro linhas distintas de pesquisa: (i) pesquisa centrada na agência, que considera o livre arbítrio dos agentes; (ii) pesquisa focada na estrutura, que pressupõe que os valores e normas institucionalizadas impõem forma e coerência social à ação do agente; (iii) pesquisa que busca combinar as literaturas centradas na agência e na estrutura, mantendo sua respectiva ontologia, considerada uma abordagem dualista; e (iv) pesquisa que procura dissolver a separação entre agência e estrutura, o que introduz o conceito de dualidade.

Em 1976 Giddens propõe a Teoria da Estruturação (*Structuration Theory*) ou TE, uma abordagem para a compreensão do mundo social que substitui a visão tradicional da teoria

social e retrata a estrutura social como algo que existe independente da ação humana – na perspectiva de dualismo. Giddens (1976, 1979, 1984) propõe, pela TE, o conceito de dualidade da estrutura, na qual a relação entre sujeito e objeto é descrita sob a forma de uma dialética, em que agência e estrutura pressupõem uma à outra (Roberts & Scapens, 1985). Agência refere-se à ação dos gestores, que deve ser capaz de desenhar estruturas que deem significados aos recursos, fornece poder aos gestores e gera mudanças no ambiente social. A TE preocupa-se com a interação das ações dos agentes e as estruturas sociais na produção, reprodução e regulação de toda a ordem social (Macintosh & Scapens, 1990).

Diversas teorias sociais pressupõem que as práticas contábeis não são fenômenos naturais, mas socialmente estruturadas e que podem ser alteradas pelos próprios atores sociais (Scapens, 1990). De acordo com a TE, regras e recursos estruturam o comportamento social e são elas próprias o resultado desse comportamento. As estruturas sociais são condição e consequência da ação social (Giddens, 2013). Abordar problemas de contabilidade gerencial a partir da TE permite uma compreensão dos processos sociais de forma mais ampla e aprofundada, pois evidencia, por exemplo, como ocorrem as interações estruturais de significação, legitimação e dominação, e como impactam o uso dos SCGs (Lourenço & Sauerbronn, 2018). No sistema orçamentário ocorrem disputas entre os gestores para estabelecer significados e, portanto, para desenvolver e exercer poder dentro desse contexto, e esse *insight* ainda precisa ser explorado em estudos empíricos sobre o sistema orçamentário, conforme Kilfoyle e Richardson (2011).

A contabilidade proporciona uma estrutura de significados, que é resultado de atividades organizacionais e que pode ser interpretada pela dimensão da significação. Fornece aos agentes um sistema que estes podem usar para dar sentido às suas atividades. Também é usada para legitimar formas particulares de atividade organizacional, considerando a dimensão de legitimação, e como fonte de poder para grupos específicos na organização, quando avaliada pela dimensão da dominação (Roberts & Scapens, 1985; Macintosh & Scapens, 1990).

O sistema orçamentário legitima a hierarquia organizacional e a delegação de recursos e responsabilidades por toda essa hierarquia (Kilfoyle & Richardson, 2011). Neste contexto pode haver tensões, ou seja, dilemas organizacionais, que influenciam na estrutura social e no comportamento dos agentes. Em empresas familiares as tensões podem ser decorrentes de altruísmo assimétrico ou de interesses entre membros familiares e não-familiares (Schulze, Lubatkin, Dino & Bucholtz, 2001). Os objetivos não econômicos relacionados à família podem existir em empresas familiares e podem até ser mais importantes do que os objetivos

econômicos da empresa (Chua, Chrisman & Sharma, 1999; Gersick, Davis, Hampton & Lansberg, 2017).

Diante do exposto, o estudo permeia a discussão sobre como ocorrem as tensões dinâmicas no sistema orçamentário, responsável pelo planejamento, controle e apoio ao processo decisório (Anthony & Govindarajan, 2002) e por influenciar e coordenar as pessoas dentro da organização (Hansen & Mouritsen, 2007), de empresas familiares, sob a perspectiva da dualidade da estrutura.

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

A literatura sobre as tensões no contexto de empresas familiares concentrou-se no conteúdo das tensões. Essa literatura progrediu lentamente, em parte porque investigar as tensões e o estresse resultante nas empresas familiares é muito complexo (Danes, 2006). Neste estudo, as tensões são observadas considerando a abordagem de tensões dinâmicas e alavancas de controle, proposta por Simons (1995), o qual destaca que as tensões dinâmicas do SCG fazem parte do cotidiano das organizações, e exemplifica: (i) identificar oportunidades, mesmo com a limitação de atenção em função das operações diárias; ou (ii) equilibrar o interesse dos funcionários, que muitas vezes podem ser diferentes dos objetivos da organização. As alavancas de controle de Simons (1995) compreendem os Sistemas de Crenças e Limites e os Sistemas Diagnóstico e Interativo, que permitem delimitar a abrangência das tensões que ocorrem no sistema orçamentário de empresas familiares.

Para Mundy (2010), o modelo das alavancas de controle é um instrumento analítico útil para estudar o conceito de tensão dinâmica, pois se preocupa com diferentes usos dos SCGs, no lugar de suas tecnologias, estrutura e *design*. No entanto, a literatura (ex: Simons, 1995) não é específica sobre como os aspectos sociais, ou valores, de uma organização podem moldar ou tornar-se incorporados em suas práticas. Consequentemente, o conhecimento da relação entre valores e as práticas adotadas é limitado (Shapiro & Naughton, 2013). Para Shapiro e Naughton (2013, p. 80), “o conhecimento das dinâmicas e tensões das relações entre valores e práticas organizacionais seria reforçado por pesquisas futuras sobre como a agência e a estrutura formam os sistemas organizacionais e como os agentes gerenciam conflitos entre seus compromissos pessoais e profissionais”.

A dinâmica do orçamento no contexto de empresas familiares pode intensificar tensões. As tensões dinâmicas presentes no sistema orçamentário podem ser acentuadas em empresas familiares se não houver a devida separação entre o ambiente familiar e de negócios. Helsen et

al. (2016) destacam que a interligação dos sistemas da família e da empresa não apenas gera conflitos nas empresas familiares, mas também distingue as empresas familiares de outras formas organizacionais, em função de fatores emocionais e valores familiares.

Negócios familiares possuem características distintas de outros tipos de organizações como, por exemplo, diferenças nas estruturas e metas de governança, que podem ter influências significativas sobre se, e como, os SCGs são usados. Além disso, empresas familiares são caracterizadas por relacionamentos distintos devido a possível sobreposição de família, propriedade e gestão. Como resultado, altruísmo, lealdade, confiança e emprego a longo prazo são fatores bastante comuns em empresas familiares (Schulze et al., 2001; Steier, 2001). Conseqüentemente, o sistema orçamentário em uma empresa familiar pode não ser focado apenas em resultados econômicos, mas também visando resultados de longo prazo, favorecimentos aos membros da família e definição de objetivos e metas de forma intuitiva e emocional.

Presume-se que o olhar sobre a empresa familiar permite analisar particularidades destas organizações em termos de estrutura e agência, e como isso se relaciona às tensões dinâmicas no sistema orçamentário. Helsen et al. (2016) explicam que os resultados de estudos sobre sistemas de controle em empresas não familiares não podem ser generalizados para o contexto de empresas familiares, visto que essas possuem características específicas capazes de afetar a escolha do SCG. Para Songini et al. (2018), a literatura sobre SCG ainda é limitada e inconclusiva. Pesquisas estudaram os tipos de controles (ex: Audretsch, Huelsbeck & Lehmann, 2013), o papel do SCG na gestão e na relação com a profissionalização (ex: Songini & Vola, 2015), mecanismos específicos, especialmente planejamento estratégico e compensação (ex: Speckbacher & Wentges, 2012) e os determinantes e impactos do SCG nos negócios da família (ex: Acquaah, 2013). Outros identificaram diferenças entre empresas familiares e não familiares (ex: Duller, 2010).

Kilfoyle e Richardson (2011) enfatizam que a tentativa de combinar agência e estrutura, mantendo seu dualismo, cria um paradoxo ontológico que não leva a uma teorização efetiva. Encontrar uma verdadeira síntese teórica de agência e estrutura pode ser mais produtivo para a pesquisa sobre sistema orçamentário, e para tanto se faz necessária uma mudança ontológica do dualismo para a dualidade. O sistema orçamentário já foi estudado sob a lente da TE (ex: Macintosh & Scapens, 1990; Gurd, 2008; Conrad, 2005; Chung & Parker, 2008; Wanderley & Cullen, 2012; Uppatumwichian, 2012;), porém não no contexto de tensões dinâmicas do sistema orçamentário de empresas familiares. No intuito de preencher a lacuna apresentada na literatura e fomentar a discussão sobre as contribuições que essa interação entre tensões

dinâmicas no sistema orçamentário e dualidade da estrutura podem gerar para empresas familiares, elaborou-se a seguinte questão problema: *como ocorrem as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de uma empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura?*

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo é compreender as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de uma empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura.

1.2.2 Objetivos Específicos

Com base no objetivo geral tem-se os seguintes objetivos específicos:

- a) conhecer as características familiares presentes na empresa estudada;
- b) analisar os sistemas de crenças, limites, controle interativo e diagnóstico no sistema orçamentário na empresa familiar investigada;
- c) examinar as tensões dinâmicas existentes no sistema orçamentário na empresa familiar estudada;
- d) analisar a significação, dominação, legitimação com as tensões dinâmicas no sistema orçamentário, na empresa familiar pesquisada.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A originalidade do estudo está em investigar como ocorrem as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura. Empresas familiares possuem características específicas que levam a dilemas organizacionais particulares, e este estudo investiga esses dilemas no processo de planejamento e controle orçamentário e de interação entre estrutura e agência. Em empresas familiares identificou-se a pesquisa de Stergiou, Ashraf e Uddin (2013), que buscaram compreender as mudanças nos controles contábeis gerenciais em uma organização com tais características, com foco na compreensão do papel da estrutura e da agência nessa mudança, mas sob o olhar do dualismo e não da dualidade.

Em análise das diferentes vertentes da literatura orçamentária, Kilfoyle e Richardson

(2011) sugerem que a abordagem da dualidade da estrutura tem potencial para contribuir com a literatura orçamentária, a partir da perspectiva do paradoxo da agência. Esta abordagem ajuda a compreender como os agentes podem refletir e mudar a estrutura social quando suas intenções, interpretações e ações são, em grande parte, condicionadas por essa mesma estrutura, diferente das análises centradas separadamente na agência e na estrutura, sendo esse um dos aspectos de motivação para esta pesquisa.

Em estudos internacionais, de acordo com Englund, Gerdin e Burns (2011), a TE foi abordada no orçamento (ex: Conrad, 2005; Gurd, 2008), em contabilidade gerencial e/ou controle (ex: Dirsmith, Heian & Covalski, 1997; Alam, Lawrence & Nandan, 2004), em sistemas de custeio (ex: Granlund, 2001; Hyvonen, Jarvinen & Pellinen, 2006; Jack, 2005, 2007), na avaliação de desempenho (ex: Busco, Riccaboni & Capps, 1989; Hopper, Mouritsen, Cooper & Lowe, 1989; Cowton & Dopson, 2002; Scapens, 2006) e em questões sobre contabilidade financeira e/ou relatórios (ex: Buhr, 2002; Granlund, 2002; Tollington, 2006). Porém, no Brasil, percebe-se que a TE vem sendo pesquisada em diferentes perspectivas da área da Administração, mas em menor grau na Contabilidade, apesar de já haver trabalhos sobre essa teoria (ex: Wanderley & Cullen, 2012; Beuren & Almeida, 2012, 2015; Macohon & Lavarda, 2015).

Salienta-se também que as tensões dinâmicas de empresas familiares, em função das características particulares dessas organizações, apontadas por Stewart e Hitt (2012) em termos de propriedade, retorno, recompensas, liderança, carreira e gestão, fornecem diferentes explicações para as tensões dinâmicas no sistema orçamentário, sob o olhar da dualidade da estrutura. Desse modo, a pesquisa contribui para o desenvolvimento teórico-empírico sobre empresas familiares no contexto de tensões dinâmicas. Para Helsen et al. (2016), empresas familiares desempenham papel significativo na economia global, e a literatura sobre controle de gestão nesse contexto vem crescendo nas últimas três décadas, no entanto, a pesquisa sobre o tema ainda permanece limitada em comparação com outros tópicos da literatura sobre empresas familiares.

No Brasil, a maioria das pesquisas em empresas familiares está interessada no processo de sucessão (ex: Silva, Juniro & Muniz, 2003), implementação de ferramentas de gestão (ex: Freire, Martínez, Hernández & Paiva, 2011), avaliação de desempenho empresarial (ex: Segura & Formigoni, 2014; Oro, Beuren & Hein, 2009), entre outros. Portanto, percebe-se uma lacuna para o desenvolvimento de pesquisas que objetivam aprofundar a compreensão dos SCGs, principalmente no que se refere ao sistema orçamentário, sob uma perspectiva social, nessas organizações, o que também justifica o desenvolvimento desta pesquisa.

Macintosh e Scapens (1991), referindo-se à contabilidade gerencial e aos sistemas de controle, mencionam que tradicionalmente as pesquisas abordam esses temas com um foco técnico, porém, afirmam que esses temas são muito abrangentes e importantes para um foco tão restrito, e nesse sentido a TE é uma forma de expandir o domínio da pesquisa em contabilidade para incluir a perspectiva de um fenômeno social e político (Macintosh & Scapens, 1990, 1991) e entender as práticas contábeis como um fenômeno organizacional, social e político (Englund & Gerdin (2014).

Mesmo que a maior parte dos pesquisadores contábeis ainda parecem mais felizes na companhia dos números contábeis (Roberts, 2014), Hopwood (1987) lembra que a contabilidade não é um instrumento somente técnico, não é um método neutro, pois suas origens residem no exercício do poder social, dentro e fora da organização. Miller (1994) menciona que a prática da técnica contábil é intrínseca e irremediavelmente social. Jack e Kholeif (2008) destacam que o desenvolvimento da teoria social aos estudos contábeis pode gerar contribuições teóricas.

Esta tese amplia as pesquisas, quando busca compreender como ocorrem as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar, sob um olhar de dualidade da estrutura. A partir dos estudos de Macintosh e Scapens (1990), Conrad (2005), Gurd (2008), Chung e Parker (2008), Uppatumwichian (2012) e Wanderley e Cullen (2012), que analisaram a TE no contexto orçamentário, Shapiro e Naughton (2013), que abordaram o modelo das alavancas de controle de Simons (1995) no contexto social, Kilfoyle e Richardson (2011), que pesquisaram a estrutura e agência no processo orçamentário, Acquaah (2013), que analisou o modelo das alavancas de controle de Simons em empresas familiares e não familiares, e Oro e Lavarda (2019), que analisaram como ocorre a interface dos SCGs com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar.

Diante do exposto, busca-se gerar contribuições teóricas, práticas e sociais com este estudo. No contexto teórico, as contribuições esperadas compreendem: (i) expandir os estudos na área contábil, com a utilização da TE, considerando as tensões dinâmicas do sistema orçamentário na gestão de empresas familiares; (ii) explorar a visão do sistema orçamentário como dualidade, interação da estrutura e agência; e (iii) reconhecer as tensões dinâmicas no sistema orçamentário, por meio das quatro alavancas de Simons (1995) em uma empresa familiar, por um enfoque social.

Este estudo também contribui ao fomentar as discussões da contabilidade sob um olhar além do econômico, uma perspectiva social (Macintosh & Scapens, 1990, 1991; Englund & Gerdin, 2014). Mundy (2010) salienta que pesquisas sistemáticas sobre a natureza das tensões

dinâmicas e do equilíbrio do controle têm sido dificultadas por uma visão unidimensional do uso de sistemas de controle comumente tomados por abordagens tradicionais, como estudos baseados na Teoria da Agência, Teorias de Processos Trabalhistas, Teoria da Contingência, bem como Teorias de Dependência de Recursos, que ignoram questões relacionadas a poder e oportunismo.

No que se refere à contribuição prática, ao discutir um sistema orçamentário atento às regras e recursos (estrutura) e à ação dos gestores (agência) sob um enfoque de dualidade da estrutura, o estudo permite compreender sua influência no planejamento e controle orçamentário e como auxilia no alcance dos objetivos estabelecidos pela organização e no processo decisório, além de permitir aos gestores melhorar a gestão das tensões dinâmicas no sistema orçamentário.

A pesquisa pretende também gerar contribuição social, já que pela identificação das tensões dinâmicas é possível melhor gerenciar a sua influência no sistema orçamentário e, conseqüentemente, conhecer a produção e reprodução da ordem social da empresa familiar, o que pode ajudar na sobrevivência e continuidade do negócio para as próximas gerações, além de gerar impacto no ambiente familiar e da empresa, bem como no ambiente econômico e social no qual a empresa está inserida.

Por fim, esta pesquisa também contribui para fomentar os estudos na linha de pesquisa de Sistema Orçamentário, do Núcleo de Pesquisas em Controladoria (NUPECON), do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina UFSC, além de permitir a criação de uma linha de pesquisa, que estude a ordem social da empresa familiar, no contexto das tensões dinâmicas no sistema orçamentário.

1.4 A TESE

As tensões dinâmicas no sistema orçamentário são influenciadas pela dinâmica das atividades do orçamento e pelas características das empresas familiares. Kilfoyle e Richardson (2011) explicam que as estruturas sociais são representadas como subjacentes aos agentes e fazem parte das suas decisões. Quando um ator se envolve em um processo orçamentário, utiliza entendimentos comuns sobre o que isso significa dentro de uma organização, quais as conseqüências e o que é apropriado em tal processo. A elaboração do orçamento, tanto como documentos quanto como processo de interação social, recria o orçamento como uma atividade organizacional significativa e reafirma sua capacidade de fortalecer e restringir ações futuras.

A TE, uma das abordagens alternativas ao *mainstream* da contabilidade, permite

explorá-la como uma prática organizacional e social, e oferece contribuições importantes e, em grande parte, únicas para a literatura alternativa mais ampla, como: (i) introdução da perspectiva de dualidade da estrutura; (ii) conceituação da contabilidade como uma estrutura social, formada pelas estruturas de significação, legitimação e dominação; e (iii) base para teorizar continuidade e mudança contábil (Englund et al., 2011).

Giddens (2003) considera que a dualidade da estrutura possibilita investigar a produção e reprodução da ordem social, ou seja, a estruturação, concebida como um processo social que envolve a interação recíproca de atores e características estruturais da instituição. Depreende-se que a dualidade da estrutura permite estudar a ordem social de empresas familiares, provocada pelas tensões dinâmicas no sistema orçamentário, por meio da interação entre a estrutura, formada pelas dimensões de significação, dominação e legitimação, e a agência, constituída pela comunicação, poder e sanção. Para Roberts (2014), diante de qualquer cenário empírico particular é preciso investigar não apenas os significados, mas também a operação de normas e relações de poder.

Para Englund et al. (2011), na dimensão de significação a contabilidade é observada como uma estrutura de linguagem, que cria uma forma particular de ver e compreender as atividades sociais, por meio de suas características específicas, e interage com a agência de comunicação. Pela estrutura de dominação a contabilidade pode ser entendida como facilitando o exercício do poder. Para Macohon e Lavarda (2015), a estrutura de dominação, na forma de recursos autoritários e alocativos para dominação, observa a contabilidade como um recurso no exercício do poder. Além disso, na concepção de Macintosh e Scapens (1990), os SCGs estão diretamente relacionados com a institucionalização dos direitos e obrigações de atores sociais e demonstram a ligação com a estrutura de legitimação. Macohon e Lavarda (2015) mencionam que a dimensão da legitimação considera a contabilidade como um meio de sanção das relações sociais. A contabilidade pode aprovar, ou não, condutas organizacionais, a partir da padronização de regras e rotinas.

Diante do exposto, *defende-se a tese de que as tensões dinâmicas que ocorrem no planejamento e controle do sistema orçamentário de uma empresa familiar, interagem com a reciprocidade entre a estrutura (significação, dominação e legitimação) e a agência (comunicação, poder e sanção). Esta interação permite explicar a ordem social da empresa familiar a partir das regras (sociais e normativas), recursos (autoritários e alocativos) e agência (ação do agente).*

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta tese está estruturada em cinco capítulos. Inicia-se com a introdução, que aborda o problema da pesquisa, os objetivos, a justificativa do estudo com as contribuições, a declaração de tese e a estrutura do trabalho.

No capítulo dois tem-se a base teórica, formada pela trajetória epistemológica da TE, a revisão da literatura, com elementos da TE, sistema orçamentário e empresas familiares, e o posicionamento teórico.

No capítulo três apresentam-se os métodos e procedimentos da pesquisa, com o posicionamento epistemológico, o delineamento metodológico, os construtos, a seleção do caso, os instrumentos de coleta de dados, os procedimentos de análise dos dados, validade e confiabilidade científica, o desenho e as limitações da pesquisa.

Na sequência tem-se o capítulo quatro, com a descrição e análise dos resultados, em que se apresenta a empresa selecionada e suas características familiares, sistemas de crenças, de limites, controle interativo e controle diagnóstico no sistema orçamentário da empresa estudada, tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresas familiares, significação, dominação e legitimação e as tensões dinâmicas no sistema orçamentário da empresa pesquisada, e discussão dos resultados.

No último capítulo evidenciam-se as conclusões e recomendações, com as implicações teóricas, as implicações organizacionais e as limitações e recomendações.

2 BASE TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se a base teórica do estudo. Inicia-se com a trajetória epistemológica da TE, que aborda os seus antecedentes e a sua concepção. Na sequência, evidencia-se a revisão da literatura, que discute os elementos da TE, o sistema orçamentário e as empresas familiares. Por fim, mostra-se o posicionamento teórico, que evidencia a posição teórica em que se enquadra esta tese. O modelo conceitual da pesquisa é apresentado na Figura 1.

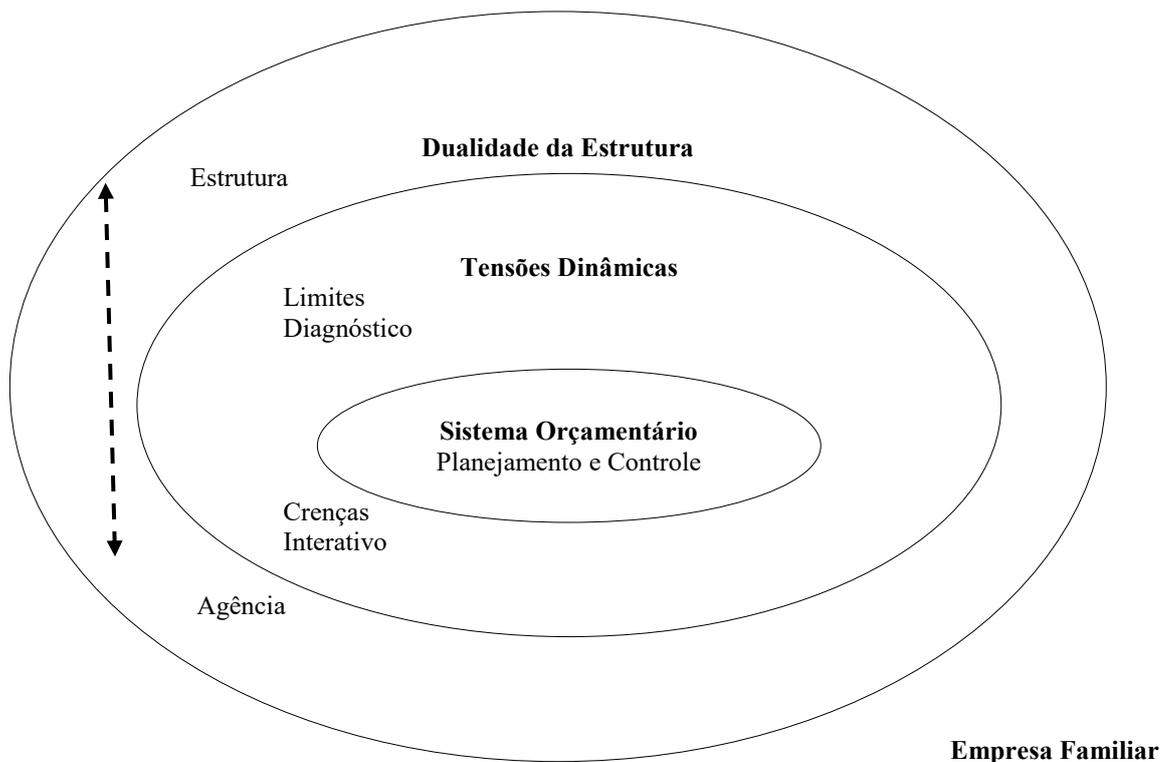


Figura 1. Modelo teórico da tese

Pretende-se observar com base na Figura 1 como ocorrem as tensões dinâmicas, a partir do modelo das alavancas de controle (sistemas de crenças e limites e sistemas de controle interativo e diagnóstico), no sistema orçamentário (planejamento e controle) de uma empresa familiar a partir da perspectiva da dualidade da estrutura (estrutura e agência),

2.1 TRAJETÓRIA EPISTEMOLÓGICA DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO

A trajetória epistemológica da TE foi elaborada, neste estudo, até as proposições de Anthony Giddens, a partir dos autores citados em suas obras de 1976, 1979 e 1984. Apresenta-se na Figura 2 essa trajetória epistemológica, constituída em uma linha cronológica das obras dos autores, iniciada com os fundadores da Sociologia, Comte (1798), Marx (1884), Durkheim

(1895) e Weber (1905), até a formulação da Teoria postulada por Giddens, nas obras publicadas em 1976, 1979 e 1984.

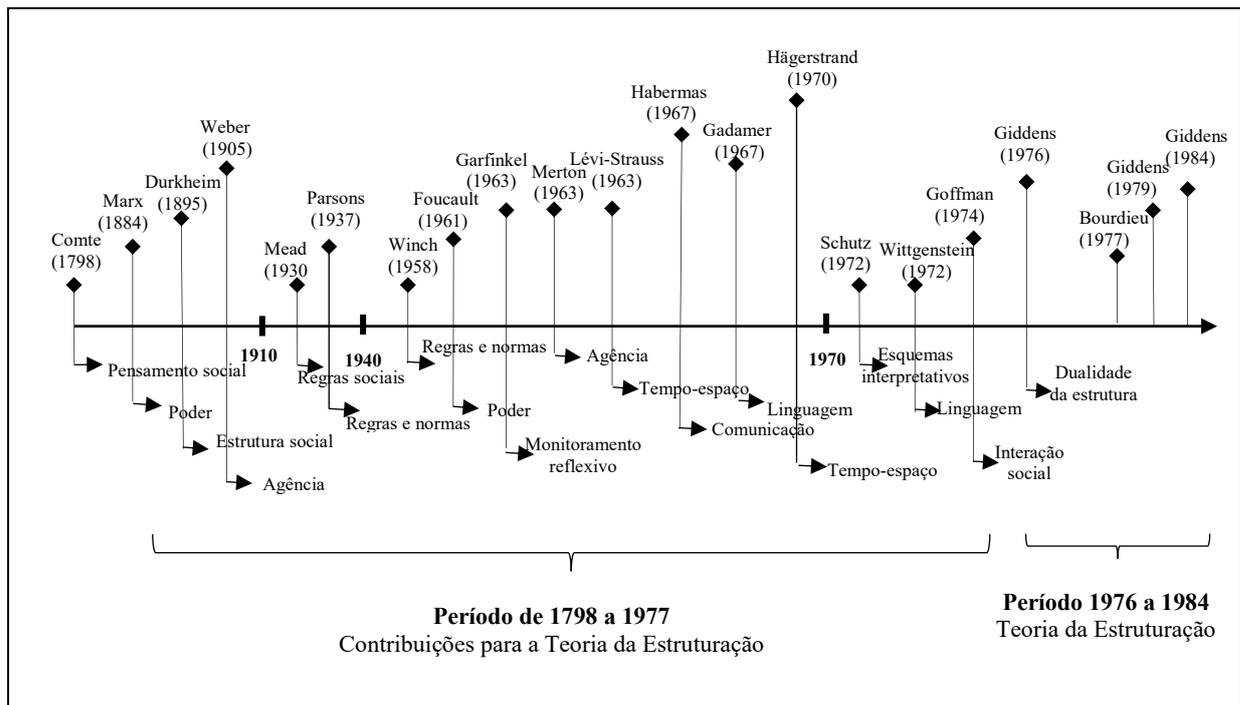


Figura 2. Trajetória epistemológica da Teoria da Estruturação

A TE foi formulada por Giddens (1976; 1979; 1984), em grande parte por intermédio da sua própria crítica a uma variedade de escolas de pensamento social, geralmente concorrentes. Tomou como base a ciência social da sociologia e, principalmente, a Teoria Social (Giddens, 2013).

Auguste Comte cunhou o termo sociologia, e com o tempo passou a ser compreendida como a ciência da sociedade, cuja finalidade está em explicar as leis do mundo social, assim como a ciência natural explicava o funcionamento do mundo físico. A expectativa de Comte era de que a sociologia se tornasse uma ciência positiva e que aplicasse ao estudo da sociedade os mesmos métodos científicos que os cientistas naturais aplicavam para estudar o mundo físico (Giddens, 2012). Na visão de Giddens (1997), por ter vindo das ciências naturais, Comte observava a ampliação da ciência ao estudo do comportamento humano em sociedade, como resultado da marcha progressiva do conhecimento humano em direção à própria humanidade.

Karl Marx concentrou sua atenção principalmente na crítica ao capitalismo e na sociedade industrial moderna. Na sua visão, as mudanças mais relevantes na sociedade estavam relacionadas ao desenvolvimento do capitalismo, um sistema de produção que envolve bens e serviços radicalmente diferentes dos sistemas anteriores. Para Marx, as ideias e ideais dominantes de uma sociedade eram reflexos do modo dominante, principalmente o modo de

produção (Giddens, 2012). Segundo Giddens (2000), os escritos de Marx contribuem para esclarecer os problemas da relação entre ação e estrutura. Marx (2011), em sua obra *Grundrisse*, aduz que as condições e objetivacões do processo são momentos em que os indivíduos aparecem como sujeitos, em relações recíprocas, em que tanto reproduzem quanto produzem de maneira nova.

Émile Durkheim considerava a supremacia da estrutura sobre o indivíduo, de forma que a primeira determina o comportamento da segunda, além da estrutura ser exterior ao indivíduo. Em 1895, Durkheim publicou a obra *Regras do Método Sociológico*, que estabelecia regras a serem seguidas na análise de fenômenos sociais. Uma dessas regras é relativa à observação dos fatos sociais, e consiste em considerá-los como coisas, e que esses se opõem a ideias, como as coisas exteriores se opõem às interiores. Durkheim, segundo Giddens e Pierson (2000, p. 16), “foi a mais importante influência clássica na Teoria da Estruturação porque seu legado levou Giddens a adotar uma ideia altamente formal e abstrata de estrutura social”. Para Giddens (1976, p. 99), “Durkheim falhou ao separar o sentido ontológico geral em que o mundo físico tem uma existência independente do sujeito consciente e ocasionalmente pode influenciar sua conduta, das propriedades coativas da organização social”.

Max Weber, diferente de Durkheim e Marx, acreditava que a sociologia deveria focar na ação social, e não em estruturas sociais. Sua preocupação estava centrada na ação social. Ao analisar as peculiaridades da sociedade, considerava que ideias e valores geravam impacto nas mudanças sociais, mais do que fatores econômicos. De forma subjetiva, argumentava que existe um sentido nas atividades sociais, que é dado pelos indivíduos, assim, as estruturas não existem de forma independente dos indivíduos, ao contrário, são formadas por uma inter-relação de ações (Giddens, 2012).

George Herbert Mead teve importante influência no pensamento sociológico, por meio da perspectiva do interacionismo simbólico, que parte da preocupação com a língua e o significado. Mead afirma que a língua permite tornar os seres autoconscientes, ou seja, cientes da própria individualidade e capazes de se enxergar de fora, como os outros os veem. O elemento principal neste processo é o símbolo. Os seres humanos baseiam-se em símbolos e entendimentos compartilhados em suas interações (Giddens, 2012). A Teoria da Ação Social, à qual Mead se vincula, preocupa-se com a análise de como os agentes individuais se comportam ou se orientam uns aos outros e à sociedade (Giddens, 2005).

Talcott Parsons considera a ação social como objeto de estudo da sociologia, assim como Weber. “Um sistema de ação concreta, afirma Parsons, é uma estrutura integrada de elementos de uma ação, em relação a uma situação” (Giddens, 1976, p. 101). O funcionamento

das estruturas é o foco central da Teoria Sociológica de Parsons. Considerava a estrutura resultante do processo de institucionalização, ou seja, a tradução dos elementos culturais em normas de ação. Apesar de Giddens (2003) não aceitar o quadro de referência da ação, proposto por Parsons (1937), como concepção de ação, observa suas ideias na estrutura de regras sociais e regras normativas da TE.

Peter Winch considerava que a conduta social segue regras. O estudo da conduta social implica entender as ações observadas, e o observador só pode fazer isso analisando regras às quais as ações se referem (Giddens, 1978).

Michel Foucault abordou a relação entre poder, ideologia e discurso, dando continuidade a algumas das linhas de pensamento que Marx e Weber defendiam. Para Foucault, o poder consiste em como indivíduos e grupos atingem seus objetivos em relação aos de outros indivíduos e grupos (Giddens, 2012). Giddens se inspirou, mas não utiliza a mesma concepção de Foucault, pois considera que “poder não está intrinsecamente ligado à realização de interesses seccionais” (Giddens, 2003, p.18).

Harold Garfinkel cunhou o termo etnometodologia, que consiste na análise dos meios pelos quais ativamente percebe-se o que os outros querem dizer, por meio do que fazem ou falam (Giddens, 2005). Uma característica básica dos etnométodos envolvidos na constituição cotidiana da interação social enfatizada por Garfinkel é o monitoramento reflexivo da ação, que inclui o monitoramento do cenário de interação, e não apenas o comportamento dos atores separadamente. O monitoramento reflexivo da conduta considera a intencionalidade como processo, no comportamento humano (Giddens, 1978). Para Garfinkel, os cenários de interação são usados por atores sociais para confirmar o significado, em atos comunicativos (Giddens, 2003).

Robert Merton foi um dos principais representantes do funcionalismo. Fez distinção entre as funções manifestas, aquelas pretendidas e conhecidas por participantes de determinada atividade social, e as funções latentes, que são as consequências das atividades, das quais os participantes não estão conscientes. Uma parte importante da explicação sociológica, para Merton, é identificar as funções latentes da atividade e das instituições sociais (Giddens, 2012). Giddens (2003) explica que, para Merton, um dado item da atividade pode ter consequências não significativas, significativas, singularmente ou multiplamente significativas. O que é significativo depende da natureza do estudo.

Claude Lévi-Strauss considera que diversos pensadores sociais costumam equiparar tempo e mudança, um equívoco empírico e conceitual. O que mais influencia a história humana é a constância, e não a mudança. Apenas recentemente observa-se um dinamismo na história,

em função das novas relações entre espaço, tempo e poder que foram examinadas por Lévi-Strauss. A partir das ideias de Lévi-Strauss, Giddens chegou ao conceito de separação entre tempo-espaço para a TE, ou seja, a capacidade dos sistemas sociais para se estenderem por meio do tempo e do espaço, em vez de se manterem dentro de certos limites (Giddens & Pierson, 2000).

Jürgen Habermas foi responsável pela formulação da Teoria da Ação Comunicativa e participou da Teoria Crítica. Faz distinção entre competência linguística e comunicativa. Para gerarem significados na interação, oradores não têm apenas de ser competentes, mas precisam dominar os quadros sociais que transformam o domínio da linguagem em compreensão dos outros (Giddens, 1997). Para Giddens (2013), Habermas criticou as tradições linguisticamente saturadas, por não ter conseguido demonstrar que redes de significado incorporam diferenciais de poder. Mostrou a importância de formas sistematicamente distorcidas de comunicação.

Hans-Georg Gadamer defendia que a vida social apresenta ontologicamente as características do círculo hermenêutico (interpretação). É fundamental para a produção de significado em interação, o contexto da dependência, nas várias formas em que possa ser interpretado, e não apenas como um obstáculo à análise formal. Em sua obra de maior impacto, *Verdade e Método*, Gadamer destaca que a compreensão está ligada à linguagem. A compreensão de uma linguagem não inclui o procedimento de interpretação. Para compreender uma linguagem é preciso ser capaz de vivê-la. O problema hermenêutico é desta forma não uma questão do domínio exato da linguagem, mas antes a compreensão correta das coisas que são realizadas por meio da linguagem (Giddens, 1997).

O conceito de tempo-geografia, formulado por Torsten Hägerstrand, adota como ponto de partida o caráter rotinizado da vida cotidiana, ligado às características do corpo humano, seus meios de mobilidade e comunicação. Hagerstrand baseia-se principalmente na identificação das fontes de cerceamento da atividade humana, produzido pela natureza do corpo e pelos contextos físicos em que a atividade ocorre. Esse cerceamento fornece as fronteiras globais que limitam o comportamento no tempo-espaço. As trajetórias de agentes tendem a se acomodar sob pressões e oportunidades que decorrem de sua existência comum no espaço e tempo (Giddens, 2013).

Alfred Schütz aborda a compreensão do comportamento de outros como um processo de tipificação, pelo qual o ator aplica esquemas interpretativos aprendidos para tomar conhecimento do significado do que os outros fazem. O centro da relação social reside na experiência direta do outro. O ator traz para a relação uma bagagem de conhecimentos em mãos, ou de senso comum, nos termos dos quais tipifica o outro e com ele sustenta uma comunicação.

Na crítica de Giddens aos estudos de Schutz, menciona que este lida com a ação mais como significado do que *práxis*, e não reconhece a centralidade do poder na vida social. Uma conversa passageira entre duas pessoas é uma relação de poder, em que os participantes podem trazer recursos desiguais (Giddens, 1978).

A questão central do pensamento de Ludwig Wittgenstein era que o conhecimento próprio está integralmente ligado à compreensão dos outros. Compreender o que se faz apenas é possível por meio do conhecimento, ou seja, ser capaz de descrever aquilo que os outros fazem, e vice-versa. Os limites da linguagem são o limite do mundo. A linguagem é uma expressão do modo humano de estar no mundo e não um sistema de signos ou representações que de alguma forma representa objetos. Uma das obras mais importantes de Wittgenstein foi *Investigações Filosóficas*, em que Giddens se inspirou para definir os modos pelos quais os atores usam as regras semânticas e morais na constituição da interação (Giddens, 1997). Para Wittgenstein, conhecer uma regra é “saber como continuar, é saber como jogar de acordo com a regra. Trata-se de algo vital já que estabelece uma articulação entre regras e práticas. As regras geram ou são o meio de produção e reprodução das práticas” (Giddens, 2000, p. 37).

Erving Goffman se dedicou à análise das rotinas da vida cotidiana. Suas obras ofereceram esclarecimentos sobre o caráter da integração social, principalmente no que se refere às interseções de presença e ausência na interação social. Toda interação social é uma interação situada, no tempo e no espaço, ou seja, a ocorrência irregular, mas rotinizada de encontros, extinguindo-se ou reconstruindo-se. Todos os atores estão posicionados ou situados no tempo-espaço. Goffman também se preocupou com a ordenação temporal e espacial da atividade social, tratando das relações tempo-espaço como necessárias para a produção e reprodução da vida social.

Pierre Bourdieu descreve que as estruturas objetivas são produto de práticas históricas, e são constantemente reproduzidas e transformadas por práticas históricas, cujo princípio produtivo é, em si, o produto das estruturas que, conseqüentemente, tende a reproduzir. A vida social é inerentemente recursiva. Bourdieu introduz a noção do *habitus*, que significa hábitos que são compartilhados por um grupo ou uma comunidade de atores (Giddens, 1979).

Diante do exposto, e em uma fase de reflexão teórica e filosófica, Giddens lançou as bases do novo paradigma sociológico na TE, cujo esboço foi delineado em *New Rules of Sociological Method* (1976). Para Giddens, a reformulação da perspectiva sociológica, na segunda metade do século XX, requeria a reincorporação do elemento subjetivo, sendo necessário ir além de Durkheim. A obra de 1976 foi ao mesmo tempo o reconhecimento da importância de Durkheim para a sociologia de Giddens e um acerto de contas com a linha

durkheimiana. Em 1979, seu novo paradigma, a TE, ganharia um primeiro esboço sistemático em *Central Problems in Social Theory* (1979). Em 1984 Giddens desenvolve nova tipologia dos sistemas sociais enquanto ajustes entre relações tempo-espaço, no livro *The Constitution of Society* (1984), obra em que se encontra a exposição formal e até o momento definitiva da TE (Giddens & Pierson, 2000).

A TE tem sido utilizada na pesquisa qualitativa em organização, gestão e contabilidade ao longo dos anos. No entanto, Stones (2005) propõe a Teoria da Estruturação Forte, que se constitui não numa versão alternativa da TE, mas numa tentativa de fornecer uma versão reforçada da teoria que se desenvolveu entre os pensadores sociológicos atuais (Jack & Kholeif, 2007).

Na Teoria da Estruturação Forte aparentemente desaparecem as três modalidades de estrutura identificadas por Giddens (2013): significação, legitimação e dominação. Estas são menos enfatizadas no trabalho de Stones, e mais ênfase é dada ao agrupamento metodológico da análise institucional e à análise da conduta estratégica da TE (Jack & Kholeif, 2007; Stones, 2005). Stones (2005) reconsidera as três modalidades de estrutura e propõe uma estrutura quadripartite de estrutura, no lugar da estrutura tripartida de Giddens (2003).

Os quatro componentes são: (i) estruturas externas: constituem condições de ação reconhecidas e não reconhecidas pelo agente em foco, e podem ser a base para consequências não intencionais da ação; (ii) estruturas internas: dentro do agente, compreendendo estruturas internas conjunturalmente específicas e estruturas de disposição geral ou *habitus*; (iii) agência ativa: quando um agente em foco atua é o momento ativo e dinâmico de estruturação; e (iv) resultados: são os resultados da ação ativa, que revelam as consequências intencionais e não intencionais (Healy, Cleary & Walsh, 2018; Jack & Kholeif, 2007; Stones, 2005).

Nesta tese é utilizada a Teoria da Estruturação na abordagem de Giddens (1976, 1978 e 1984), pois entende-se que permite melhor embasamento para conduzir ao objetivo geral da pesquisa, de compreender a dualidade da estrutura com as tensões dinâmicas no sistema orçamentário, uma vez que essa enfatiza tanto a estrutura como a agência.

2.2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção apresenta-se a revisão da literatura. Primeiramente, aborda-se aspectos da TE, em específico os seus principais elementos. Em seguida, discorre-se sobre o sistema orçamentário, com enfoque em planejamento e controle, seguido das alavancas de controle, tensões dinâmicas e um tópico relacionando TE e orçamento. Por fim, apresentam-se as

particularidades de empresas familiares, com ênfase em características e tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresas familiares sob a perspectiva da dualidade da estrutura.

2.2.1 Elementos da Teoria da Estruturação

Ao expor os principais conceitos da TE, Giddens (2013) iniciou contextualizando as divisões que separam o funcionalismo (Merton, 1963) e o estruturalismo (Durkheim, 1895), da sociologia interpretativa (Schutz, 1972). Se a sociologia interpretativa propõe um imperialismo do sujeito, o funcionalismo e o estruturalismo propõem um imperialismo do objeto social. Uma das principais proposições de Giddens, na formulação da TE, foi eliminar esses esforços de estabelecimento de impérios.

Macintosh e Scapens (1991) explicam que na concepção de Giddens (1976; 1979; 1984), para qualquer teoria social ser completa, deveria incluir tanto a agência (as ações intencionais dos seres humanos autoconscientes) como a estrutura (as propriedades estruturais das estruturas sociais que são desenhadas por indivíduos e grupos de indivíduos à medida que agem e interagem). Teorias anteriores tinham sido unilaterais, pois privilegiavam a agência ou a estrutura.

A TE reconhece uma relação próxima e recíproca entre estrutura social e agência humana, uma vez que combina noções como: (i) as pessoas agem com propósito e, ao fazê-lo, criam seu próprio ambiente e as estruturas sociais desse ambiente; e (ii) ao mesmo tempo, essas estruturas sociais emergentes também determinam o comportamento e as ações das pessoas. Diante disso, as pessoas desenvolvem significado em suas ações e exercitam o poder por meio dessas estruturas, que são continuamente transformadas e reproduzidas pelas ações das pessoas (Chung & Parker, 2008).

Apresentam-se os elementos chave da Teoria da Estruturação na Tabela 1, com base na concepção de Englund et al. (2011), desenvolvidos por Giddens (1976; 1979; 1984), os quais podem ser utilizados como pano de fundo para a pesquisa da literatura contábil.

Tabela 1. Elementos chave da Teoria da Estruturação

Noções centrais	Aspectos chave
Estruturas e sistemas	Estruturas e sistemas são tratados como conceitos distintos. Sistemas sociais são constituídos de práticas situadas, enquanto estruturas são virtuais e estão fora do tempo e do espaço, existindo apenas quando estão recursivamente envolvidas na (re)produção de sistemas.
Estruturas com regras e recursos	Estruturas podem ser analisadas como conjuntos de regras e recursos, organizados como propriedades reproduzidas de sistemas sociais.
Dualidade da estrutura	Os processos de estruturação são recursivos na medida em que a dualidade da estrutura sugere que a estrutura funciona tanto como meio para, e resultado de, sistemas sociais. A dualidade da estrutura, portanto, conecta a reprodução de sistemas através do tempo-espaço com a produção de interações situadas.
Agentes conhecedores	Os agentes são tratados como conhecedores, que sabem muito sobre o funcionamento dos sistemas sociais em virtude de sua participação em tais sistemas. Os estoques de conhecimento que os agentes utilizam na (re)produção de interação são incorporados por motivos inconscientes dos atores, em sua consciência prática de como prosseguir e em sua consciência discursiva de tais práticas.
Poder como elemento integrante da vida social	As ações humanas estão logicamente ligadas à sua capacidade de transformação, em que os atores podem fazer a diferença. Consequentemente, além de seu conteúdo significativo e normativo, as interações sociais sempre envolvem poder.
Estruturação	Estruturação refere-se à continuidade dos sistemas sociais, envolvendo tanto a continuidade quanto a mudança. Estudar a estruturação é estudar as condições que governam sua (re)produção.

Nota. Fonte: Recuperado de “25 Years of Giddens in accounting research: Achievements, limitations and the future,” de H. Englund, J. Gerdin e J. Burns, 2011, *Accounting, Organizations and Society*, 36, p. 495.

Como percebe-se na Tabela 1, os elementos utilizados na pesquisa contábil são diversos, como: estrutura e sistemas, estrutura com regras e recursos, dualidade da estrutura, agentes conhecedores, poder e estruturação. Englund e Gerdin (2014), em revisão de como a TE foi e pode ser utilizada na literatura contábil, identificaram a citação e a aplicação de conceitos da TE: estrutura social, sistema social, dualidade da estrutura, agência, poder, entre outros. A maior parte das pesquisas foi dedicada às noções de estrutura social e à dualidade da estrutura.

Uma suposição da TE é que as estruturas sociais podem ser divididas em um subconjunto de propriedades estruturais. Especificamente, Giddens (1984) propõe que podem ser divididas em regras e recursos, em que as regras estão ligadas à constituição de significado e sanções, e os recursos são ligados à dominação. Neste contexto, três dimensões de estruturas sociais são identificadas: (i) significação (regras); (ii) legitimação (regras); e (iii) dominação (recursos) (Englund et al., 2011).

2.2.1.1 Estrutura

A estrutura se refere às propriedades estruturantes ou organizadoras de qualquer sistema social. São códigos, modelos, padrões, regras ou fórmulas que moldam e programam o comportamento social e promovem a vinculação de práticas sociais ao longo do tempo e do

espaço. Estrutura é o "DNA" para interação e ação social (Macintosh & Scapens, 1991). Para Giddens (1976; 1979; 1984), as estruturas sociais apresentam três dimensões: (i) significação, em interação com a comunicação; (ii) dominação, em interação com o poder; e (iii) legitimação, em interação com a sanção. Apresentam-se na Figura 3 as dimensões da dualidade da estrutura em interação.

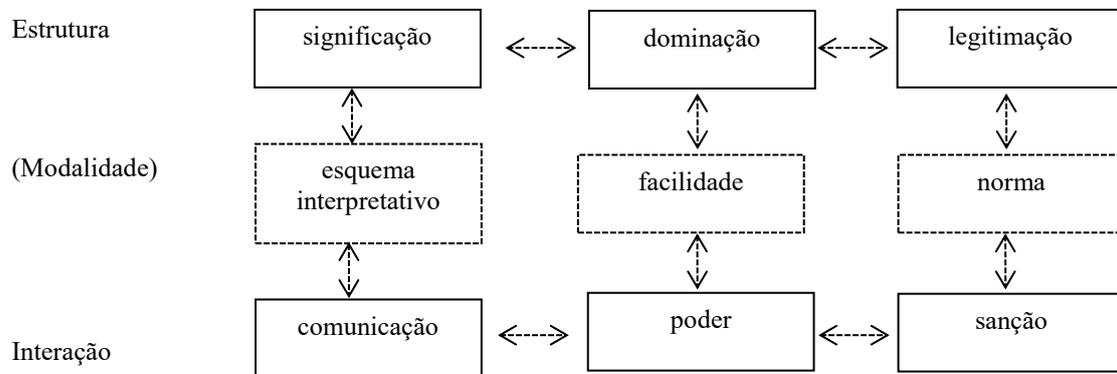


Figura 3. Dimensões da dualidade da estrutura em interação

Fonte: Recuperado de “*A constituição da sociedade,*” de A. Giddens, 2013, p.34.

Verifica-se na Figura 3, conforme Giddens (2013), que as dimensões da dualidade da estrutura em interação conciliam estrutura e ação social (interação) por meio das modalidades (esquema interpretativo, facilidade e norma), que são as instâncias mediadoras. As dimensões constituem o modelo da dualidade da estrutura e possibilitam a estruturação de sistemas sociais. Para cada uma das dimensões da estrutura (significação, dominação e legitimação) existe uma modalidade e interação correspondentes. A interação das pessoas com a estrutura resulta em ações e interações que produzem comunicação, poder e sanção (Chung & Parker, 2008).

Segundo Macintosh e Scapens (1991, p. 137), em “combinação as três dimensões estruturais influenciam as ações e interações sociais dos agentes nas organizações e instituições. Servem para restringir e coagir os agentes, mas ao mesmo tempo funcionam para promover a cooperação necessária para manter a ordem social”.

2.2.1.1.1 Significação, Dominação e Legitimação

Na dimensão da significação, a estrutura é formada pela significação, a modalidade pelo esquema interpretativo e a interação pela comunicação (Giddens, 2013). A estrutura de significação diz respeito às representações simbólicas que dão significado e facilitam a comunicação (Dillard, Rigsby & Goodman, 2004). Compreende regras sociais compartilhadas,

conceitos e teorias que são elaborados para dar sentido às atividades organizacionais (Busco, 2009). Segundo Englund et al. (2011, p. 496), as estruturas, na dimensão de significação, “têm seu domínio teórico na teoria da codificação e, portanto, fornecem esquemas interpretativos gerais necessários para a comunicação. Tais esquemas interpretativos fornecem maneiras para as pessoas verem e interpretarem eventos e, portanto, darem significado às interações”.

Os esquemas interpretativos como modalidade referem-se “aos modos de tipificação incorporados aos estoques de conhecimento dos atores, aplicados reflexivamente na sustentação da comunicação” (Giddens, 2013, p. 34). Para Junquillo (2003, p. 107), os esquemas interpretativos “expressam os conjuntos de conhecimentos dos atores sociais acerca da realidade e que lhes permitem compartilhar, interpretar e comunicar significados nos processos de interação cotidiana”. Jack (2005) aduz que os estoques de conhecimento de uma sociedade são estruturados em termos do que é relevante para funções específicas, dizem respeito aos fatos reconhecidos, aos métodos e aos procedimentos.

Os agentes recorrem a estruturas de significação de acordo com os esquemas interpretativos, a fim de se comunicarem entre si. Desse modo, as estruturas de significação são redes organizadas, ou seja, conectadas e relacionadas, de códigos semânticos. Os esquemas interpretativos constituem os estoques de conhecimento compartilhado, habilidades acumuladas e regras cognitivas mútuas que os agentes utilizam quando usam a estrutura de significação. As práticas discursivas consistem em escritas, falas e outras formas de discurso em que os agentes se envolvem para comunicar significado aos outros (Macintosh & Scapens, 1991).

Desse modo, percebe-se que os esquemas interpretativos comportam significados da dimensão estrutural, que se referem às regras sociais que, simultaneamente, informam, restringem e, por consequência, tornam possível a comunicação no nível da interação (Junquillo, 2003). A comunicação, “com todos os aspectos da contextualidade da ação, não tem de ser vista meramente como acontecendo no tempo-espaço. Os agentes incorporam rotineiramente características temporais e espaciais de encontros em processos de constituição de significado” (Giddens, 2013, p. 35).

Macintosh e Scapens (1990) discorrem que, nas interações do dia a dia, os agentes utilizam esquemas interpretativos para comunicar o significado e a compreensão. Os esquemas interpretativos são os meios cognitivos, por meio dos quais cada agente faz sentido do que os outros dizem e fazem. O uso de tais esquemas cognitivos, dentro de uma estrutura de conhecimento mútuo, depende e extrai da estrutura de significação, ao mesmo tempo em que também reproduz essa estrutura, por meio da comunicação.

Diante do exposto, conforme Macintosh e Scapens (1990), os sistemas de contabilidade gerencial podem ser considerados como uma modalidade, um esquema interpretativo, que fornece aos gestores um meio de compreender as atividades de sua organização e permite que se comuniquem de forma significativa sobre essas atividades, ou seja, medeiam a estrutura de significação e a interação social na forma de comunicação entre gestores. A estrutura de significação, nesse caso, compreende estratégias, conceitos e teorias compartilhados que são utilizados para dar sentido às atividades organizacionais. Englund et al. (2011), explicam que a contabilidade é modelada como uma linguagem, por meio da qual a realidade é socialmente construída.

Conrad (2005) investigou as consequências da regulação para o controle gerencial e a mudança organizacional em indústrias privatizadas por meio de um estudo de caso da indústria de gás. A linguagem da responsabilidade financeira compreendeu uma estrutura de significação desenhada pelo regulador e regulada para dar sentido às atividades organizacionais. A fórmula de preço é vista como um esquema interpretativo que permite interação entre regulador e regulado na forma de comunicação sobre atividades organizacionais. Em termos de significação, os esquemas interpretativos constituem os meios cognitivos pelos quais cada ator considera o que os outros dizem e fazem. São os quadros de referência e estoques de conhecimento usados pelos atores na produção de interação.

Chung e Parker (2008) pesquisaram o desenvolvimento de estratégias ambientais e o controle gerencial associado à indústria hoteleira internacional, e utilizaram a estrutura de significação no contexto de valores de gestão e filosofia, o que envolveu um processo de mudança de uma cultura organizacional arraigada e seus valores centrais para um comprometimento deliberado e importante, com princípios fundamentais de proteção e remediação ambiental, tanto em crenças centrais quanto em ações extensivas que comprometem recursos financeiros, humanos e operacionais significativos no longo prazo. Isso implica um foco na significação como uma estrutura em que as pessoas compreendem suas responsabilidades ambientais *versus* operacionais e financeiras.

Na dimensão da dominação, a estrutura é formada pela dominação, a modalidade pela facilidade e a interação pelo poder (Giddens, 2013). A estrutura de dominação envolve os códigos ou modelos para as relações e ordenamento de dependência e autonomia dentro de uma instituição social, mediados pelos recursos alocativos e autoritários (Macintosh & Scapens 1991).

A estrutura, na dimensão da dominação, possui seu domínio teórico nas teorias de alocação e autorização de recursos, em que o exercício do poder é visto como facilitado por

duas formas de recursos: alocativos e autoritários (Englund et al., 2011). Os recursos estão implicados em como os agentes exercem influência para contribuir para a reprodução ou transformação de práticas sociais e compreendem as capacidades que geram comando sobre pessoas (recursos autoritários) e sobre objetos materiais (recursos alocativos) (Conrad, 2014).

Recursos alocativos são recursos materiais envolvidos na geração do poder. Dizem respeito a formas de capacidade transformadora, gerando controle sobre objetos, bens ou fenômenos materiais. Derivam do domínio humano sobre a natureza (Giddens, 2013), como, por exemplo, matérias-primas, terra e tecnologia (Englund et al., 2011).

Recursos autoritários são recursos não materiais envolvidos na geração do poder. São tipos de capacidade transformadora, que geram controle sobre pessoas e resultam do domínio de alguns atores sobre outros (Giddens, 2013), como, por exemplo, conhecimento técnico, autoridade e habilidades linguísticas (Englund et al., 2011).

A estrutura de dominação fornece facilidades para o exercício do poder (Englund & Gerdin, 2014). As facilidades, que são modalidades que permitem a interação entre a dominação e o poder, “se referem aos meios que os atores utilizam como forma de alcançar objetivos e resultados que lhes interessam. É por meio dessas facilidades que o poder, na dimensão da interação, é exercido” (Junquillo, 2003, p. 107).

No que se refere à interação de poder, Giddens (2013, p. 18) destaca que “o poder em sistemas sociais que desfrutam de certa continuidade no tempo e no espaço pressupõe relações regularizadas de autonomia e dependência entre atores ou coletividades em contextos de interação social”. Em termos de dominação, a capacidade dos agentes no nível de interação para exercer influência e atrair recursos ou recursos de poder está relacionada à dominação no nível da estrutura (Conrad, 2005).

Para Dillard et al. (2004), a dimensão da dominação está relacionada ao poder, já que envolve capacidade de controlar e mobilizar recursos, tanto materiais como humanos. A alocação de recursos facilita ou impede ações e apoia ou retarda o desenvolvimento de estruturas de significação e legitimação. A TE apresenta dois tipos de recursos de poder na dimensão de dominação: (i) o comando sobre os recursos alocativos, como por exemplo, objetos, bens e outros fenômenos materiais, que é uma característica das instituições econômicas; e (ii) o comando sobre os recursos autoritários, que se constitui na capacidade de organizar e coordenar as atividades dos atores sociais e é uma característica das instituições políticas (Conrad, 2005).

As relações de poder devem ser analisadas em termos do que Giddens (1984) se refere como a dialética do controle, para evitar uma visão determinista das relações de poder, em que

alguns atores podem ser vistos como controlados por outros, ou seja, independentemente da forma de dependência, sempre há alguns recursos que os subordinados mobilizam para influenciar a conduta de seus superiores (Englund & Gerdin, 2014).

Na concepção de Conrad (2005), a TE também enfatiza dois tipos de poder: (i) a capacidade transformadora da ação humana, que pode ser vista como um resultado positivo; e (ii) o poder relacional ou dominação, envolvendo relações reproduzidas de autonomia e dependência na interação social. Reportando-se a Giddens, o autor destaca que todas as relações sociais envolvem poder em ambos os sentidos, mas o exercício do poder não é um processo unidirecional, neste caso existe a dialética do controle, que prescreve que todas as relações sociais envolvem autonomia e dependência.

Diante do exposto, o comando sobre o sistema de contabilidade gerencial é um recurso usado no exercício do poder (nos sentidos amplo e restrito) nas organizações. O sistema de contabilidade gerencial é um elemento chave no processo de prestação de contas nas organizações e, conseqüentemente, uma facilidade para a mediação da estrutura de dominação nas relações de poder (Macintosh & Scapens, 1990). Conrad (2005) observou a estrutura de dominação no exercício do poder pelo regulador, no setor de gás, a fim de reforçar a introdução da competição nessa indústria, valendo-se dos recursos autoritários e alocativos.

Chung e Parker (2008) estudaram a dimensão da dominação no nível de controle ambiental, o que requereu elaboração, medição e monitoramento de KPIs ambientais, operacionais e financeiros, cobrindo períodos de curto a longo prazo. Tais controles são orientados para o controle dos recursos e impactos ambientais e dos recursos e impactos financeiros relacionados. Esse nível de controle abrange estruturas de dominação que envolvem a autorização do comportamento ambientalmente proativo e a alocação de recursos para facilitar tais ações. É essa estrutura que é acionada pelas modalidades de gerenciamento estratégico, controle gerencial e sistema de informações gerenciais.

Na dimensão da legitimação, a estrutura é formada pela legitimação, a modalidade pela norma e a interação pela sanção (Giddens, 2013). A estrutura de legitimação fornece os fundamentos morais, se refere a normas e valores envolvidos na produção de moralidade, ou seja, envolve a constituição moral da ação social, que pode ser pensada como a consciência coletiva ou consenso moral da instituição, possibilitando a unidade de toda a ordem social (Macintosh & Scapens 1991). Institucionaliza os direitos e obrigações recíprocos dos atores sociais (Macintosh & Scapens, 1990). Para Dillard et al. (2004), diz respeito às regras normativas e obrigações morais de um sistema social. De acordo com Englund et al. (2011), fornece normas de sanção para certas formas de conduta e possui seu domínio teórico na teoria

da regulação normativa. É mediada por normas e códigos morais que sancionam comportamentos particulares (Macintosh & Scapens, 1990).

Como modalidade nesta dimensão, as normas representam conjuntos de regras, códigos e convenções que guiam o modo de agir dos indivíduos, definindo direitos e obrigações, constituindo-se como ordem moral no domínio da interação. As normas, como estrutura, permitem a legitimação de determinada ordem e sua sanção pelos agentes na interação, sendo responsáveis pela sustentação de comportamentos legitimados institucionalmente, contribuindo para reforçar ordens normativas na vida social (Junquilha, 2003).

Durante a interação, os agentes recorrem às estruturas de legitimação, mediando-as por regras normativas de conduta. Ao fazer isso, reproduzem a moralidade por meio das sanções usadas para recompensar ou penalizar outros agentes de acordo com sua conformidade ou não com os códigos de conduta. O resultado dos códigos, normas e obrigações é uma ação moralmente significativa (Macintosh & Scapens, 1991).

Desse modo, percebe-se que as estruturas de legitimação consistem em códigos de legitimidade, regras normativas e obrigações morais. São conjuntos compartilhados de valores e ideais sobre: (i) o que é considerado como virtude e o que é considerado como vício; (ii) o que é importante e o que deve ser banalizado; e (iii) o que deveria acontecer e o que não deveria acontecer. O aspecto normativo da dimensão da legitimação consiste em códigos ou regras (isto é, normas) para a conduta apropriada, enquanto o aspecto da obrigação moral envolve a regra que segue os comportamentos dos agentes (Macintosh & Scapens, 1991).

Para compreender essa interação das dimensões estruturais, Giddens (2013, p. 37) explica que “as estruturas de significação têm sempre de ser apreendidas em conexão com dominação e legitimação”. Giddens (2013, p. 39) ainda afirma que “as estruturas de significação são separáveis da dominação e da legitimação só analiticamente”. As estruturas de legitimação e significação são inextricáveis e entrelaçadas com estruturas de dominação (Macintosh & Scapens, 1991).

Chung e Parker (2008) estudaram a legitimação no contexto da estratégia ambiental. O negócio operacional relacionado e o nível de estratégia funcional envolvem a tradução dos valores centrais em objetivos viáveis e a implementação de estratégias ambientais práticas para a instigação ou melhoria da gestão ambiental. Percebe-se que tal situação é analisada por meio da estrutura de legitimação, em que a elaboração de objetivos e estratégias ambientais específicos inicia o processo de criação de normas de crença e comportamento que influenciam a gestão, as percepções e comportamentos dos funcionários e, por sua vez, reforçam a legitimidade do processo, ou seja, a busca de valores e objetivos de responsabilidade ambiental.

Em sua pesquisa, Conrad (2005) observou a estrutura de legitimação incluindo os valores e ideais comunicados pelo regime regulatório como apropriados para as indústrias de gás privatizadas do seu estudo, tais como aumentos de preços limitados, padrões de serviço adequados etc. As normas de comportamento organizacional quantificaram os padrões apropriados e permitiram que o regulador mantivesse a responsabilidade regulada e implementasse sanções e recompensas conforme necessário.

Depreende-se, diante do exposto, que os sistemas de contabilidade gerencial legitimam os direitos de alguns participantes em responsabilizar outros em termos financeiros por suas ações, comunicam um conjunto de valores e ideais sobre o que é aprovado e o que é reprovado, e quais recompensas e penalidades são utilizadas. Também estão profundamente implicados na reprodução dos valores e são um meio pelo qual a estrutura de legitimação pode ser usada na interação social nas organizações (Macintosh & Scapens, 1990).

2.2.1.2 Agência

Segundo Giddens (2013, p. 10), “agência não se refere às intenções que as pessoas têm ao fazer as coisas, mas à capacidade delas para realizar essas coisas em primeiro lugar”. Macintosh e Scapens (1990, p. 458) destacam que “agência, conforme Giddens, refere-se às ações tomadas pelos indivíduos em contextos sociais”. “A ideia de ação, ou de agência, não se refere a uma série de atos discretos combinados entre, mas um fluxo contínuo da conduta” (Giddens, 2000, p.14).

A agência retrata a vida social como ativamente constituída por indivíduos, que são guiados, em ambientes sociais, por entendimentos subjetivamente produzidos e compartilhados. É a possibilidade de os indivíduos serem propositais em contextos sociais e monitorar reflexivamente suas ações e as dos outros. Agentes são vistos como capazes de agir existencialmente na medida em que poderiam, se tivessem escolhido, agir de outra forma no fluxo constante de eventos sociais potencialmente maleáveis. Giddens (1984) menciona que eles fazem isso em dois níveis: (i) nível discursivo da consciência - em que são capazes de dar razões para seu comportamento social; e (ii) nível prático da consciência - em que confiam em estoques implícitos de conhecimento e só entendem inerentemente o que fazer em configurações sociais (Macintosh & Scapens, 1991).

A agência humana ocorre a partir de três formas de interação: (i) a dimensão da significação em interação com a comunicação; (ii) a dimensão da dominação em interação com o poder; e (iii) a dimensão da legitimação em interação com a sanção. Estas formas de interação

acontecem, respectivamente, por meio das modalidades, esquema interpretativo, facilidade e sanção (Giddens, 2013; Lourenço & Sauerbronn, 2018).

A Teoria da Estruturação está preocupada com a interação das ações dos agentes e as estruturas sociais na produção, reprodução e regulação de toda a ordem social. Estruturas, existentes no tempo e no espaço virtual, e baseando-se em como os agentes agem e interagem em contextos específicos de tempo-espaço, são elas mesmas o resultado dessas ações e interações (Macintosh & Scapens, 1990, p. 459).

No modelo de agente de Giddens (2013), na Figura 4, o agir próprio envolve tratar o monitoramento reflexivo, a racionalização e a motivação da ação como conjuntos incorporados de processos. Quando observado em conjunto com o corpo e as mediações do mundo social, permite a compreensão da ação. O monitoramento reflexivo da atividade consiste em uma característica da ação cotidiana e envolve a conduta do indivíduo e de outros. Isto significa que os atores controlam e regulam continuamente o fluxo de suas atividades e esperam que outros façam o mesmo por sua própria conta. Pela racionalização da ação, entende-se que os atores, rotineiramente e, na maioria dos casos, mantêm um contínuo entendimento teórico das bases de sua atividade, ou seja, sejam capazes de explicar a maior parte do que fazem, se indagados.

O monitoramento reflexivo e a racionalização da ação são diferentes da motivação, pois esta refere-se mais ao potencial para a ação do que propriamente ao como a ação é executada pelo agente. A motivação não está tão diretamente vinculada à continuidade da ação quanto à sua monitoração reflexiva ou racionalização (Giddens, 2013). Apresenta-se na Figura 4 o modelo de agente.

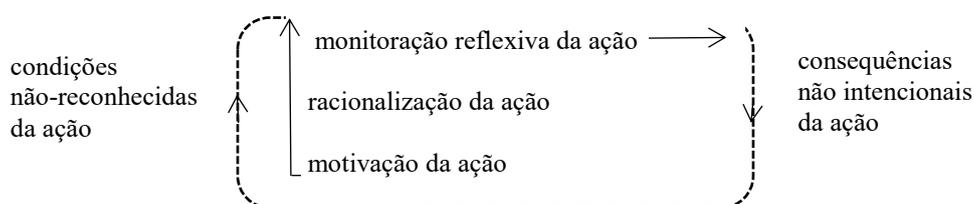


Figura 4. Modelo de agente

Fonte: Recuperado de “*A constituição da sociedade*,” de A. Giddens, 2013, p.6.

Segundo Giddens (2013, p. 9), “admite-se que a agência humana só pode ser definida em termos de intenções, ou seja, para que um item do comportamento seja considerado uma ação, é preciso que o realizador tenha a intenção de o manifestar, caso contrário o comportamento é apenas uma resposta reativa”.

O modelo de agente de Giddens, de acordo com Conrad (2005), chama atenção para três níveis de consciência e sugere que, embora uma grande quantidade de ação ocorra rotineiramente em um nível prático de consciência, possivelmente racionalizado em um nível discursivo de consciência, as motivações inconscientes também desempenham um papel no

comportamento humano, e que uma necessidade de segurança ontológica, alojada no inconsciente, às vezes explica porque agentes rotineiramente reproduzem sistemas que reconhecem como coercitivos.

Outro conceito no nível da ação, de acordo com Conrad (2005), inclui o papel das consequências não intencionais, que podem se tornar, subsequentemente, condições não reconhecidas da ação futura. Um exemplo, na pesquisa de Conrad (2005), é como a administração escolheu eventualmente desmembrar a organização, mesmo que isso não fosse um requisito regulatório, e mesmo que tivesse lutado por anos para manter uma organização integrada.

O indivíduo, na TE, é construído como um agente existencial. Em ambientes sociais, os agentes são propositais e monitoram reflexivamente suas próprias e outras ações. Eles o fazem tanto no nível discursivo da consciência, em que são capazes de dar razões para o seu comportamento, quanto nos níveis práticos da consciência, em que dependem de estoques de conhecimento implícitos e entendem inerentemente o que fazer em situações sociais. Os níveis discursivos e práticos da consciência são influenciados, mas não suprimidos, pela necessidade primordial depositada no inconsciente para a segurança ontológica (Macintosh & Scapens, 1990).

De acordo com Englund e Gerdin (2014), enquanto a TE afirma que a reprodução e a continuidade caracterizam grande parte da vida social, não se tem como prever a ação humana, uma vez que os atores são altamente conhecedores, ou seja, os agentes humanos sabem muito sobre as condições e consequências do que fazem nas práticas do dia a dia e, diante disso, sempre optam por fazer ao contrário.

2.2.1.3 Dualidade da estrutura

Para Giddens (2013, p. 30), “crucial para a ideia de estruturação é o teorema da dualidade da estrutura, o qual está logicamente subentendido nos argumentos apresentados sobre estrutura, sistema e estruturação”. Estrutura, sistema e estruturação formam a dualidade da estrutura, conforme se observa na Tabela 2.

Tabela 2. A dualidade da estrutura

Estrutura	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.

Nota. Fonte: Recuperado de “A Constituição da Sociedade,” de A. Giddens, 2013, p. 29.

Estruturas e sistemas são recursivamente inter-relacionados por meio da dualidade da estrutura, ou seja, regras e recursos que os atores utilizam na produção e reprodução de sistemas sociais são, eles próprios, o produto da ação social (Englund et al., 2011). Conseqüentemente, agentes e estruturas não constituem dois conjuntos independentes de fenômenos (um dualismo), mas uma dualidade (Giddens, 2013). A dualidade da estrutura é um conceito chave que ajuda a compreender a inter-relação e interação entre estruturas sociais e agência humana (Macintosh & Scapens, 1990; Kilfoyle & Richardson, 2011; Englund & Gerdin, 2014).

Sistemas de controle gerencial, sistemas de informação gerencial e sistemas de planejamento corporativo são concebidos como parte de sistemas sociais que possuem três propriedades principais: (i) estruturas - sistemas de regras e recursos; (ii) modalidade - meio pelo qual a estrutura produz ação; e (iii) interação - ações tomadas pelos membros da organização que trabalham nesses sistemas (Chung & Parker, 2008).

A distinção entre práticas situadas em si, ou seja, o que os atores realmente dizem e fazem (sistemas sociais) e aquilo que gera tais práticas, isto é, aquilo que constitui a base e produz os padrões como tais é necessário para a compreensão da ordem social (estruturas sociais). Os sistemas sociais (i) compreendem as atividades atuais dos atores humanos, (ii) estão sempre situados em contextos tempo-espaço específicos e (iii) estão sempre ligados a assuntos específicos. As estruturas sociais (i) constituem as propriedades estruturais que permitem a ligação do tempo-espaço nos sistemas sociais, (ii) estão fora do tempo e do espaço com uma existência apenas virtual e (iii) são marcadas pela ausência do sujeito (Giddens, 2013; Englund & Gerdin, 2014).

Macintosh e Scapens (1991) aduzem, com base em Giddens, que embora a estrutura e a agência tradicionalmente tenham levado a teorias mutuamente exclusivas de comportamento social, estão contidas em um esquema conceitual que inclui ambas. Estrutura e agência existem em uma relação recursiva que Giddens nomeia de estruturação. O conceito de estruturação implica o de dualidade da estrutura, o que expressa a dependência mútua entre estrutura e agência e se encontra em relação com o carácter fundamentalmente recursivo da vida social.

A concepção de dualidade da estrutura refere-se às propriedades estruturais dos sistemas sociais, que são simultaneamente o meio e o resultado das práticas que constituem esses mesmos sistemas (Giddens, 2000). "A dualidade de estrutura significa que as estruturas sociais são ambas constituídas pela agência humana e, ao mesmo tempo, são o próprio meio dessa constituição" (Giddens, 1976, p. 121). A estrutura em si mesma não produz padrões ou coordena e controla ativamente os sistemas sociais, ao contrário, isso é feito através da *práxis* dos agentes (Conrad, 2014).

Uma ideia central em TE é que as estruturas e sistemas estão recursivamente inter-relacionados por meio da dualidade da estrutura. Isto é, aquelas propriedades estruturais que os atores utilizam na produção e reprodução de sistemas sociais são tanto o meio quanto o resultado da ação social (Englund & Gerdin 2014). Para Gurd (2008), a dualidade da estrutura é tanto o resultado da interação humana como o meio. As estruturas proporcionam estabilidade da ordem social, reproduzindo e mantendo-a. Os agentes são conhecedores reflexivos e intencionais e alteram as estruturas em que vivem.

De acordo com a noção de dualidade da estrutura, regras e recursos são mobilizados pelos atores por meio da produção de interações, mas é também desse modo que são reconstituídos através de tais interações. A estrutura é, por conseguinte, o modo por meio do qual a relação entre o momento e a totalidade se expressa sob a forma de reprodução social (Giddens, 2000).

Para as organizações, Chung e Parker (2008) mencionam que os sistemas, como os sistemas de controle gerencial, sistemas de informação gerencial e sistemas de planejamento corporativo, possuem estruturas que são produzidas e reproduzidas pelas interações dos membros da organização. Estes, por sua vez, facilitam estruturas e moldam a forma e os padrões dessas interações. As estruturas não limitam simplesmente a atividade humana, mas também permitem essas atividades o que Giddens denomina de dualidade da estrutura.

Desse modo, esta pesquisa utiliza-se da ideia central da TE, ou seja, a dualidade da estrutura, para compreender a interação das estruturas e agência, nas tensões dinâmicas no sistema orçamentário, e por conseguinte sua implicação na ordem social de empresas familiares, produzida pelas práticas desse ambiente e nesse contexto.

2.2.2 Sistema Orçamentário

Anthony (1965, p. 17) conceituou controle gerencial como “o processo pelo qual os gerentes asseguram que os recursos são obtidos e utilizados de forma eficiente e eficaz na realização dos objetivos da organização”. Apesar da pesquisa de Anthony (1965) ser um marco para os estudos de controle gerencial, essa definição limitou os pesquisadores subsequentes a considerar o sistema de controle gerencial representado por controles contábeis e formais, para conduzir o controle adequado das organizações. Serviu para abranger os controles de planejamento em contabilidade, monitoramento de atividades, medição de desempenho e mecanismos integrativos, bem como para separar artificialmente o controle gerencial do

controle estratégico e do controle operacional (Flamholtz, Das & Tsui, 1985; Langfield-Smith, 1997).

No entanto, esta conceituação restrita, de natureza cibernética e com uma vertente econômica (Strauß & Zecher, 2013), vem sendo criticada nos últimos anos e a conceituação tradicional de controle gerencial foi refinada de uma visão basicamente contábil para uma perspectiva mais abrangente ou holística, que compreende tanto o controle formal como os controles informais de gestão (Goebel & Weißenberger, 2016).

Uma compreensão holística de sistema de controle gerencial (SCG) ou *management control system* (MCS) enfatiza o controle do comportamento humano por meio de mecanismos formais e informais. Para alcançar os objetivos da organização, gestores usam esses mecanismos inter-relacionados ou recíprocos para direcionar o comportamento de seus subordinados. Desse modo, neste sentido holístico, todas as variáveis que os gestores influenciam pertencem a um SCG. Exemplos incluem a estratégia, missão, visão, estrutura e cultura de uma organização (Strauß & Zecher, 2013).

Chenhall (2003) faz distinção entre os termos contabilidade gerencial (CG), sistemas de contabilidade gerencial (*management accounting systems* ou MAS), sistemas de controle gerencial (SCG) e controles organizacionais (CO). Para Chenhall (2003), contabilidade gerencial refere-se a um conjunto de práticas como orçamento ou custeio de produto, enquanto sistema de contabilidade gerencial se refere ao uso sistemático da CG para alcançar alguma meta. Sistema de controle gerencial é um termo mais amplo, que abrange o, MAS e inclui outros controles, como controles pessoais ou de clã. Controles organizacionais referem-se aos controles incorporados em atividades e processos, como controle de qualidade e gerenciamento *just-in-time*.

A definição dos conceitos na literatura do SCG tem sido problemática, e uma definição universalmente aceita de controle gerencial permanece indisponível (Chenhall, 2003; Helsen et al., 2016). Na concepção de Helsen et al. (2016), em geral, a ideia subjacente de todas as definições é a mesma: os sistemas de controle são usados para garantir que os objetivos da organização sejam atingidos. As discrepâncias na definição do que constitui um SCG estão relacionadas com (i) o nível organizacional no qual o controle é executado; (ii) se os sistemas são sistemas de apoio à decisão *versus* sistemas de controle; e (iii) se o controle se enquadra na categoria de controle estratégico *versus* controle gerencial.

Em relação ao nível organizacional, os pesquisadores precisam especificar claramente em qual nível se concentram, pois o controle é exercido em diferentes níveis de uma organização, e as definições ainda não são claras. Uma distinção em relação à definição de

sistemas de controle envolve os propósitos do uso dos sistemas contábeis (Helsen et al., 2016). Alguns sistemas em uma organização se concentram em fornecer informações para a tomada de decisões, são os, MAS, enquanto outros são usados para direcionar e monitorar o comportamento ou as atividades dos funcionários, se enquadrando na definição de SCG (Malmi & Brown, 2008; Helsen et al., 2016). Por fim, existe uma discrepância em relação ao foco da função de controle. Apesar do controle estratégico exigir que os gestores reflitam sobre a estratégia e sua utilidade em circunstâncias ambientais variáveis, o controle gerencial é focado em se os funcionários estão se comportando para atingir as metas da organização e as ações tomadas para influenciar seu comportamento, se necessário (Helsen et al., 2016).

Chenhall (2003) apresenta uma visão abrangente de sistema de controle gerencial, quando menciona que a definição de SCG evoluiu ao longo do tempo para um escopo de informações mais amplo. De um enfoque no fornecimento de informações mais formais e financeiramente quantificáveis para auxiliar a tomada de decisões gerenciais, para um foco em informações externas qualitativas, referentes a mercados, clientes, concorrentes, informações não financeiras relacionadas a processos de produção, informações preditivas e vários mecanismos de apoio à decisão, além de controles pessoais e sociais informais.

Malmi e Brown (2008, p. 290) destacam SCG como um conjunto de “sistemas, regras, práticas, valores e outras atividades de gestão implementadas para direcionar o comportamento dos funcionários”. Devem ser chamados de SCGs os sistemas completos, ao contrário de uma regra simples. Os sistemas de contabilidade projetados para apoiar a tomada de decisões em qualquer nível organizacional, mas que são utilizados sem monitoramento, não devem ser chamados de SCGs e, em vez disso, denominados sistemas de contabilidade gerencial (Malmi & Brown, 2008).

Desse modo, sistemas contábeis projetados e ou utilizados apenas para apoio à decisão não são considerados como SCG e se constituem em uma visão mais restrita do que a de Chenhall (2003). Nesta perspectiva, SCGs incluem todos os instrumentos e sistemas que os gestores usam para assegurar que os comportamentos e decisões de seus funcionários sejam consistentes com os objetivos e estratégias da organização. Desse modo, desde que atenda essa característica mencionada de uso, qualquer sistema, como BSC, orçamento ou até mesmo controle de custos, pode ser considerado um SCG (Malmi & Brown, 2008).

Simons (1995, p. 5) define SCG como “as rotinas formais baseadas em informações e procedimentos, que os gerentes usam para manter ou alterar padrões, nas atividades organizacionais”. Simons (1995) utiliza uma definição menos ampla que Malmi e Brown (2008), pois possui como foco as rotinas baseadas em informações. “Referem-se a

procedimentos e sistemas formalizados que utilizam informações para manter ou alterar padrões de atividade organizacional” (Simons, 1987). Para Simons (1987), essa definição inclui sistemas de planejamento, sistemas de relatórios e procedimentos de monitoramento baseados no uso da informação. Dentro desse contexto, Healy, Cleary e Walsh (2018) também destacam que exemplos de sistemas de controle baseados em contabilidade gerencial incluem: orçamentos e análise de variância, contabilidade de custos e medição de desempenho.

Em relação ao orçamento, Mucci, Frezatti e Dieng (2016) discorrem que se constitui num elemento de destaque no sistema de controle gerencial e está presente em diversos modelos que abordam o desenho e uso do SCG como Simons (1995), Ahrens e Chapman (2004) e Malmi e Brown (2008). O orçamento é o “plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para um dado exercício” (Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira & Bido, 2010).

Neste estudo, o orçamento, compreendido como um componente do SCG é examinado, com enfoque nas funções de planejamento e controle. Utiliza-se o conceito de sistema orçamentário no sentido de referir-se a implementações que servem a mais de uma das funções de orçamento (planejamento e controle nesta pesquisa) e que representam um desenho mais amplo de práticas em torno do orçamento anual (Flamholtz, 1983; Ekholm & Wallin, 2000; Henttu-Aho, 2018).

2.2.2.1 Planejamento e controle orçamentário

Planejamento e controle são dois dos principais papéis ocupados pela contabilidade gerencial nas organizações. Enquanto o primeiro reflete tentativas da administração de prever várias possibilidades e suas prováveis consequências, o segundo busca garantir que tais planos futuros sejam alcançados ou modificados conforme as circunstâncias (Healy et al., 2018).

Hansen e Van der Stede (2004) destacam que os principais usos dos orçamentos nas organizações são na função de planejamento, tanto a curto prazo (planejamento operacional), quanto a longo prazo (formação de estratégia), bem como o papel de comunicar esses planos (comunicação de objetivos) e a avaliação de desempenho. Embora não sejam totalmente independentes, são suficientemente distintos para justificar a análise por si mesmos. Fontes diferentes usam rótulos e categorias diversas para os orçamentos, sendo apontados como instrumentos para uma variedade de propósitos. Ao discutir o planejamento em um contexto de orçamento, por exemplo, diversos autores consideram como planejamento operacional, não planejamento estratégico (ex: Horngren et al., 2003).

No entanto, Simons (1995) refere-se ao uso de orçamentos como planos de lucro,

reconhecendo que os orçamentos contribuem para o planejamento estratégico de longo prazo, bem como a formação de estratégias e não apenas a sua implementação. Outros autores (ex: Merchant & Van der Stede, 2003) visualizam controle orçamentário como sinônimo de implementação da estratégia (Hansen & Van der Stede, 2004).

Enquanto o planejamento consiste em um conjunto de objetivos a serem alcançados e a definição das metas correspondentes, o controle orçamentário está voltado a garantir que o desempenho real esteja em conformidade com os planos (Wickramasinghe & Alawattage, 2007). O processo de controle orçamentário, para Frezatti et al. (2010), proporciona a possibilidade de *feedback* para orientar os gestores quanto a estarem ou não no caminho correto e apresentar um adequado desempenho, bem como para reorientação de suas atividades e prioridades, realimentando o próprio processo de planejamento.

Covaleski, Evans III e Shields (2003, p. 4) “discorrem que o orçamento é utilizado para muitas finalidades, incluindo planejamento, controle e organização de atividades, alocação de recursos, motivando e expressando conformidade com as normas sociais”. Para Naranjo-Gil e Hartmann (2006), o sistema orçamentário pode estar baseado na alocação de recursos, que consiste no planejamento e coordenação e nas avaliações de desempenho, que se concentram no monitoramento e controle.

Kihn (2011), em estudo que objetivou aprofundar a compreensão de como e por que interpretações de metas orçamentárias diferem de uma pessoa para outra, mesmo na mesma unidade de negócios, identificou como um dos principais propósitos do orçamento a visão de uso *ex ante* e *ex post* de informação. O uso *ex ante* diz respeito aos planos, previsões, estimativas, comunicação de expectativas, coordenação de atividades, alocação de recursos, autorização e motivação, ou seja, funções de planejamento. O uso *ex post* trata de responsabilidades, compromissos, contratos, padrões, *benchmarks*, monitoramento e avaliação de desempenho, funções relacionadas ao controle orçamentário.

Para Dunk (2011) e Henttu-Aho (2018), o orçamento também possui a função de planejamento e controle. Os resultados da pesquisa de Dunk (2011) fornecem evidências do impacto do orçamento no SCG, em termos de seu uso predominantemente como um mecanismo de planejamento *versus* controle, sobre a relação entre inovação de produto e desempenho. Os resultados mostram que quando a ênfase está no uso de orçamentos como mecanismos de planejamento, consistente com a abordagem SCG interativa de Simons (1990), isso facilita a inovação do produto, impactando positivamente no desempenho financeiro das empresas. Em contraste, os resultados mostram que quando a ênfase está no uso de orçamentos principalmente como um mecanismo de controle, a inovação não promove o desempenho.

Broccardo, Giacosa, Culasso e Ferraris (2016) investigaram as características na adoção do sistema orçamentário por empresas familiares e não familiares italianas listadas em bolsa. Verificaram se existe uso sistemático e se é um instrumento ainda útil para ajudar as empresas a melhorar o desempenho e alcançar seus objetivos. O orçamento provou ser um mecanismo eficaz de planejamento e controle, projetado para medir o desempenho e proporcionar às empresas vantagem competitiva, mesmo que em empresas familiares seja usado preferencialmente como um guia para apoiar o processo de tomada de decisão de curto prazo e nem sempre como para responsabilizar os gestores.

O orçamento possui benefícios em potencial, como aumentar a eficiência por meio do planejamento e do controle, bem como apoiar tanto o controle quanto o aprendizado pela comparação entre o orçado e o realizado. Por outro lado, também apresenta limitações e críticas, sobre altos custos para operar o sistema orçamentário, possibilidade de criar rigidez, limitar a cooperação e a resposta criativa, dar ênfase excessiva ao curto prazo, ao enfoque *top-down*, incentivar a manipulação e desmotivar os funcionários (Covaleski, Evans III & Shields, 2003; Hansen, Otley & Van der Stede, 2003). Marginson (2002) relata que há críticas aos orçamentos pelo seu potencial de reprimir a inovação e o aprendizado. A estrutura pela qual o controle orçamentário é exercido incentiva o individualismo, dependência hierárquica, aversão ao risco e instrumentalidade (Roberts, 1991; Frow, Marginson & Ogden, 2005), comportamentos que são a antítese da inovação e da aprendizagem (Langfield-Smith, 1997; Frow et al., 2005).

Neely, Sutcliff e Heyns (2001) e Hansen et al. (2003) consideram como fraquezas do controle orçamentário: (i) restringir a capacidade de resposta e ser frequentemente uma barreira para a mudança; (ii) raramente é estrategicamente focado e muitas vezes contraditório; (iii) agrega pouco valor, especialmente considerando o tempo necessário para prepará-lo; (iv) concentra-se na redução de custos e não na criação de valor; (v) não reflete as estruturas de rede emergentes que as organizações estão adotando; (vi) encoraja manipulações e comportamentos perversos; (vii) é desenvolvido e atualizado com pouca frequência, geralmente anualmente; (viii) baseia-se em suposições e adivinhações não suportadas; e (ix) reforça as barreiras do departamento em vez de encorajar o compartilhamento de conhecimento.

O orçamento se caracteriza como um controle cibernético para Malmi e Brown (2008), pois permite quantificar fenômenos, sinalizar metas e padrões de desempenho a serem cumpridos, comparar o resultado das atividades com os padrões, por meio de um processo de *feedback*, analisar a variação resultante do *feedback* e modificar o comportamento do sistema ou atividades subjacentes. Além disso, “embora o orçamento possa ter vários usos, incluindo a integração de processos e decisões de alocação de recursos, como mecanismo de controle seu

principal foco está no planejamento de níveis aceitáveis de comportamento e na avaliação do desempenho em relação a esses planos” (Malmi & Brown, 2008, p. 292).

Wickramasinghe e Alawattage (2007) destacam que, para um sistema orçamentário desenvolver o processo de controle, deve apresentar elementos como: (i) planos e/ou padrões que permitem comparar o desempenho atual; (ii) sistema de monitoramento e acompanhamento, para comparar o desempenho atual com o planejado; (iii) sistema de geração de relatórios que aponte as variações relevantes em relação ao planejado; e (iv) processo que permita ações corretivas para sanar ou minimizar as variações identificadas.

2.2.2.2 Alavancas de controle e as tensões dinâmicas

Um dos desafios dos gestores consiste em manter o controle, em organizações que exigem eficiência e produtividade, e ao mesmo tempo proporcionar aos funcionários a liberdade de serem criativos, inovadores e flexíveis (Simons 1995). As alavancas de controle, propostas por Simons (1995), contemplam a ideia implícita de forças opostas que gerenciam tensões “entre liberdade e restrição, entre empoderamento e responsabilidade, entre direção de cima para baixo e criatividade de baixo para cima, entre experimentação e eficiência” (Simons, 1995, p. 4). O uso do SCG como forças positivas e negativas para gerenciar a tensão organizacional inerente, cria tensão dinâmica (Henri, 2006).

Oyadomari, Frezatti, Mendonça Neto, Cardoso e Bido (2011, p. 305) descrevem que tensões dinâmicas “são os dilemas organizacionais presentes na organização, representados por objetivos organizacionais aparentemente conflitantes”. Oyadomari et al. (2011) defendem que as tensões dinâmicas são úteis para as organizações, pois apesar de serem contraditórias e aparentemente conflitantes criam uma saudável tensão criativa. A noção de tensão dinâmica está relacionada a outros termos como conflito, paradoxo, dilema e contraste (English, 2001). Lewis (2000) e English (2001, 2003) ilustram tensões ao afirmar que dois elementos são como *'yin' e 'yang'*, que simultaneamente se opõem e reconciliam, ou complementam e competem, enquanto a intensidade dos elementos na tensão pode variar ao longo do tempo.

Van der Kolk, Van Veen-Dirks e Ter Bogt (2020) exploraram como combinações de elementos de controle gerencial criam tensões e o que os supervisores fazem para gerenciar essas tensões. Investigaram como as interações entre os elementos do controle gerencial simultaneamente melhoram e diminuem a eficácia do controle, para o qual denominaram o termo complexidade da tensão, e como essas tensões podem mudar ao longo do tempo, o que chamaram de dinâmica da tensão. As conclusões destacam que as tensões, devido à sua natureza

dinâmica e complexa, exigem atenção contínua dos gerentes. Além disso, as conclusões do caso demonstram como os gerentes de departamento influenciam as tensões, afetando o equilíbrio, a tendência do equilíbrio e a intensidade dos elementos de controle gerencial.

Em seu *framework*, denominado pelo autor de *Levers of Control* (LOC) ou Alavancas de Controle, Simons (1995) propõe quatro alavancas de controle ou sistemas, envolvendo controle com forças positivas e negativas, que ajudam os gestores a gerenciar essas tensões: (i) sistemas de crenças; (ii) sistemas de controle interativo; (iii) sistemas de limites; e (iv) sistemas de controle diagnóstico. Apresentam-se na Figura 5, as alavancas de controle propostas por Simons (1995).

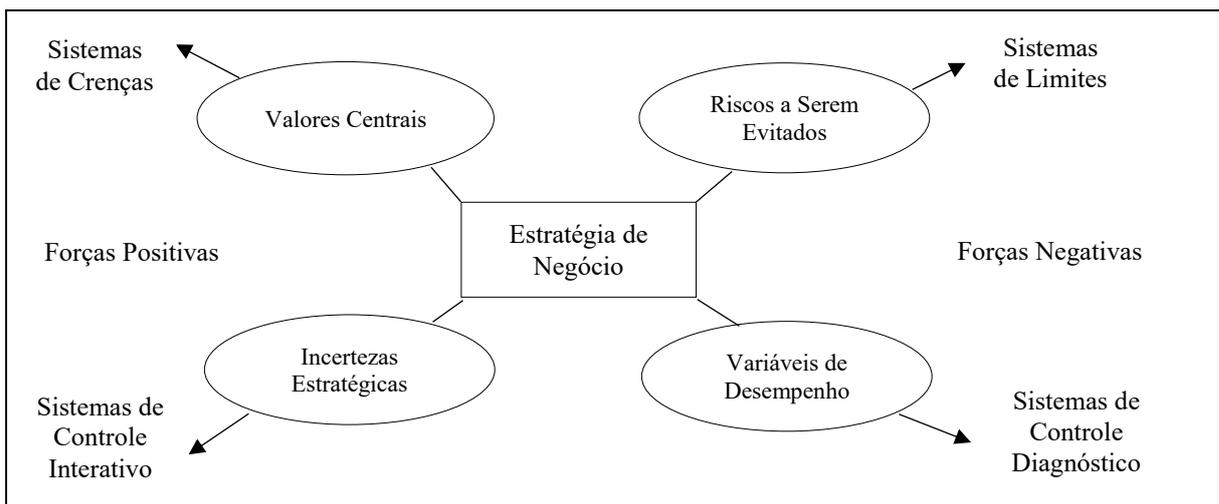


Figura 5. Alavancas de Controle de Simons (1995)

Fonte: Recuperado de “*Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*,” de R. Simons, 1995, p. 34.

Controles com forças positivas e negativas são forças opostas que precisam coexistir para criar tensões dinâmicas que, por sua vez, garantem um controle efetivo. Enquanto a palavra negativa tem conotações ruins, para Simons (1995), controle negativo não é definido como mau controle, ao contrário, é visto como tão importante como o controle positivo. Das quatro alavancas, duas são definidas como positivas (sistemas de crenças e sistemas de controle interativo) e duas são definidas como negativas (sistemas de limites e sistemas de controle diagnóstico) (Tessier & Otley, 2012; Simons, 1995). Visualiza-se na Tabela 3 como as alavancas de controle são utilizadas.

Tabela 3. Utilização das alavancas de controle

Alavancas de Controle	Utilização
Sistemas de Crenças	Sistemas de Controle Gerencial utilizados para inspirar e direcionar a busca de oportunidades.
Sistemas de Limites	Sistemas de Controle Gerencial utilizados para estabelecer limites ao comportamento dos participantes da organização.
Sistemas de Controle de Diagnóstico	Sistemas de Controle Gerencial utilizados para motivar, monitorar e recompensar o alcance de metas específicas.
Sistemas de Controle Interativo	Sistemas de Controle Gerencial utilizados para estimular a aprendizagem organizacional e o surgimento de novas ideias e estratégias.

Fonte: Recuperado de “*Lever of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*,” de R. Simons, 1995, p. 7.

Sistemas de crenças comunicam os valores centrais da organização e são “o conjunto explícito de definições organizacionais que os gestores seniores comunicam formalmente e reforçam sistematicamente para fornecer valores básicos, propósito e direção para a organização” (Simons, 1995, p. 34). São criados e comunicados por meio de documentos como, declarações de missão, declarações de propósito e podem ser considerados como parte de um sistema quando são: (i) formais; (ii) baseado em informações; e (iii) usado pelos gestores para manter ou alterar padrões nas atividades organizacionais (Simons, 1995).

Normalmente, os sistemas de crenças são concisos, carregados de valores e inspiradores. Chamam a atenção dos funcionários para os princípios-chave do negócio: (i) como a organização cria valor; (ii) o nível de desempenho pelo qual a organização se esforça; e (iv) como os indivíduos devem gerenciar os relacionamentos internos e externos. O objetivo principal das declarações deve ser de inspirar e promover o compromisso com os valores centrais de uma organização. Somente se os funcionários acreditarem, observando as ações dos gerentes seniores, é que as crenças declaradas da empresa representam valores profundamente enraizados (Simons, 1995).

Um sistema de crenças representa controle positivo, e comunica valores essenciais para inspirar e motivar os funcionários a pesquisar, explorar, criar e gastar, se engajando em ações apropriadas. No entanto, em ambientes dinâmicos deve haver alguma restrição aos funcionários para impedi-los de se envolver em comportamentos de alto risco. Essa restrição é o sistema de limites, que representa controle negativo e que age em oposição ao sistema de crenças. Esta oposição leva à tensão dinâmica (Widener, 2007).

Os sistemas de limites comunicam riscos a serem evitados e “delineiam o domínio aceitável de atividade para os participantes organizacionais” (Simons, 1995, p. 39). Incluem atividades que impõem códigos de conduta para os funcionários. Também servem como limites estratégicos que delineiam a busca dos gestores por ideias inovadoras (Tessier & Otley, 2012). Os sistemas de limites são declarados em termos negativos ou como padrões mínimos e

representam os freios de uma organização. Enquanto os sistemas de crenças comunicam os valores centrais, os limites embutidos em padrões de comportamento ético e códigos de conduta são invariavelmente escritos em termos de atividades que estão fora dos limites (Simons, 1995a).

O sistema de controle interativo representa controle positivo, e é voltado ao futuro e caracterizado pelo diálogo ativo e frequente entre os principais gestores. Destina-se a ajudar a empresa a procurar novas maneiras de se posicionar estrategicamente em um mercado dinâmico, o que se constitui uma força positiva (Widener, 2007). Os sistemas interativos são “sistemas formais de informação que os gestores usam para se envolverem regular e pessoalmente nas atividades de decisão dos subordinados” (Simons 1995, p. 95). Para Henri (2006), o uso interativo do SCG representa uma força positiva à medida que é utilizado para expandir a busca de oportunidades e o aprendizado em toda a organização. Concentra a atenção e força o diálogo, refletindo os sinais enviados pelos principais gestores. Estimula o desenvolvimento de novas ideias e iniciativas e orienta o surgimento de estratégias de baixo para cima, concentrando-se em incertezas estratégicas.

Por sua vez, os sistemas de controle diagnóstico, considerados sistemas de controle negativo, comunicam as variáveis críticas de desempenho, e são “sistemas formais de informação que os gestores usam para monitorar os resultados organizacionais e corrigir os desvios dos padrões de desempenho predefinidos” (Simons 1995, p. 59). Henri (2006) destaca que o uso diagnóstico do SCG representa o papel de *feedback* tradicional, pois é usado com base em exceções para monitorar e recompensar o alcance de metas pré-estabelecidas. Seguindo uma noção mecanicista tradicional de controle, o uso diagnóstico fornece motivação e direção para alcançar objetivos e focaliza e corrige desvios de padrões de desempenho pré-estabelecidos, embora o sistema diagnóstico permita que os resultados sejam gerenciados com base em exceções.

Abernethy e Brownell (1999) exploraram como a contabilidade serve como um mecanismo de diálogo, aprendizado e criação de ideias. Para tanto utilizaram os sistemas de controle interativo e diagnóstico, para capturar como a contabilidade é usada como mecanismo de aprendizado na formulação e implementação de mudanças estratégicas. Um modelo teórico foi desenvolvido para examinar a relação entre mudança estratégica, estilo de uso do orçamento e desempenho. Discutiram que um estilo interativo de uso do orçamento atenua os efeitos perturbadores do desempenho do processo de mudança estratégica.

Henri (2006) examinou, a partir de uma perspectiva baseada em recursos, as relações entre o uso de SCG e as capacidades organizacionais. Mais especificamente, o estudo enfoca

os usos diagnóstico e interativo dos sistemas de medição de desempenho (SMD) e quatro capacidades que levam a escolhas estratégicas (orientação de mercado, empreendedorismo, inovatividade e aprendizado organizacional). Os resultados sugerem que o uso interativo de um PMS promove as quatro capacidades, concentrando a atenção organizacional em prioridades estratégicas e estimulando o diálogo. Ao criar restrições para garantir a conformidade com as ordens, o uso diagnóstico do SMD exerce pressão negativa sobre esses recursos. Além disso, algumas evidências sugerem a influência da tensão dinâmica resultante do uso equilibrado de PMS de maneira diagnóstica e interativa sobre capacidades e desempenho.

Mundy (2010) explorou como as organizações equilibram o controle, possibilitam o uso de SCG e como esse equilíbrio facilita a criação de tensões dinâmicas e capacidades organizacionais únicas. A estrutura das LOC foi empregada utilizando os quatro sistemas, e as descobertas indicaram que o equilíbrio, em vez da tensão dinâmica, é diretamente determinado pelos usos gerenciais do SCG. O uso simultâneo de SCG para direcionar e capacitar requer intervenção intencional por gestores seniores, a fim de criar as condições nas quais as tensões emergem.

Algumas pesquisas concentraram-se apenas nas alavancas de controle diagnóstico e interativo (Abernethy & Brownell, 1999; Bisbe & Otley, 2004; Henri, 2006; Acquaah, 2013) e outras enfocaram toda a estrutura das LOC (Widener, 2007; Frow, Marginson & Ogden, 2010; Pletsch, Lavarda & Lavarda, 2016; Mundy, 2010; Oro & Lavarda, 2019; Defaveri, Vesco, Diehl e Toigo, 2019). No entanto, é importante estudar todo o arcabouço devido às tensões dinâmicas das inter-relações entre as alavancas (Simons, 1995; Henri, 2006).

Widener (2007) utilizou a estrutura das LOC para explorar os antecedentes dos sistemas de controle, várias facetas da estratégia que impulsionam o uso de controles (explorar as relações entre os sistemas de controle e os custos e benefícios dos sistemas de controle). Custos em termos de consumo de um recurso restrito (atenção da gerência) e benefícios (aprendizado). As evidências sugerem que há múltiplas relações interdependentes e complementares entre os sistemas de controle. O risco estratégico e a incerteza direcionam tanto a importância quanto o uso de medidas de desempenho em papéis diagnósticos ou interativos. Além disso, em certas condições estratégicas, as necessidades de processamento da informação são tais que as empresas usam medidas de desempenho de forma interativa e diagnóstica. Finalmente, embora haja um custo de controle, há um efeito positivo no desempenho da empresa.

Frow et al. (2010) exploraram o papel do orçamento no contexto dos modos mais flexíveis de gerenciamento requeridos em condições de incerteza. O estudo introduz a noção de orçamento contínuo para destacar as maneiras pelas quais uma organização procurou conciliar

esses objetivos potencialmente conflitantes. Longe de ser um obstáculo, o orçamento contribuiu efetivamente tanto para a flexibilidade quanto para a disciplina financeira exigida para a implementação efetiva da estratégia. Os achados contribuem para a crescente literatura sobre as tensões entre a necessidade de cumprir metas financeiras específicas, expressas em orçamentos, e a necessidade de formas de gestão mais flexíveis e inovadoras, induzidas por uma maior volatilidade do mercado e por rápidas taxas de mudança tecnológica.

Acquaah (2013) examinou até que ponto as empresas familiares usam SCG e como seu uso permite que obtenham vantagens competitivas, afetando a implementação de sua estratégia de negócios e desempenho, e como as tensões criadas pelo uso do SCG influenciam a implementação da estratégia de negócios, em relação a empresas não familiares, em uma economia de transição na África Subsaariana – Gana. Os resultados indicaram que a influência do SCG na estratégia de negócios depende da empresa ser familiar ou não familiar, sendo que a influência do (i) sistema de controle diagnóstico na estratégia de liderança de custos é mais forte para empresas não familiares do que para empresas familiares, (ii) sistema de controle interativo na estratégia de diferenciação é mais forte para as empresas familiares do que para as não familiares, e (iii) a tensão dinâmica criada pelo uso conjunto dos dois sistemas nas estratégias de liderança de custos e diferenciação, é mais forte para as empresas familiares. Além disso, a estratégia de negócios medeia as relações entre SCG e desempenho, no entanto, os impactos indiretos e totais do SCG no desempenho são mais fortes para as empresas familiares.

Pletsch et al. (2016) analisaram como o SCG contribui para o equilíbrio das tensões dinâmicas em uma organização. Os achados indicaram que para equilibrar as tensões dinâmicas existentes na gestão da organização, ela utiliza, com maior frequência, sistemas diagnóstico e interativo, visto que estes são utilizados nas atividades diárias, fazendo parte do seu cotidiano. Os sistemas de crenças e de limites atuam de forma indireta no equilíbrio das tensões dinâmicas, por meio de suporte a gestão. A proposição inicial de que o uso em conjunto de sistemas de crenças, limites, diagnóstico e interativo contribuem para o equilíbrio das tensões dinâmicas se altera a partir dos resultados encontrados na organização.

Oro e Lavarda (2019) analisaram como ocorre a interface dos SCGs com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar sob a ótica da Teoria Contingencial, por meio do modelo das LOC de Simons (1995). Os resultados apontaram que a gestão familiar concebida pelo proprietário controlador, com visão empreendedora, trabalho conjunto (pai e filhos) e valores organizacionais oriundos da unidade familiar (sistemas de crenças) demonstraram particularidades da dualidade família-negócios, que contribuíram para a implementação da

estratégia e uso de medidas de desempenho. Também mostrou que os dois sistemas (controle diagnóstico e controle interativo) são complementares na organização, e que o “controle personalizado” emitido pelo sistema integrado de gestão revela-se como ajuste do SCG às contingências para permitir a interface com a estratégia e medidas de desempenho. O estudo revelou que os valores da família presentes na gestão se manifestam nos sistemas de crenças, que moldam o uso dos SCGs, e no comportamento estratégico da organização.

Defavari, Vesco, Diehl e Toigo (2019) analisaram a influência exercida pela estruturação social entre as tensões dinâmicas e o desempenho estratégico de cooperativas agropecuárias. Os resultados apresentaram que a tensão dinâmica entre o uso dos sistemas de crenças e limites não apresenta influência sobre o desempenho, enquanto a tensão entre os sistemas de controle interativo e controle diagnóstico mostra influência direta sobre o desempenho estratégico. Os achados também indicaram as estruturas de significação e dominação como mediadoras da relação entre a tensão dinâmica e o desempenho estratégico, enquanto a estrutura de legitimação não se mostrou mediadora. Concluíram que a tensão entre as alavancas de controle interativo e diagnóstico e entre crenças e limites funciona como meio de estabelecer relações de poder nas organizações, a partir das estruturas sociais de significação e dominação, de modo que os sistemas de controle gerencial têm relação com a criação de estruturas sociais e com o desempenho estratégico.

2.2.2.3 Teoria da Estruturação e Orçamento

Nos estudos organizacionais, a TE surgiu na década de 1980, com o artigo de Ranson, Hinings e Greenwood (1980), cujo objetivo foi argumentar em favor de uma abordagem metodológica e teórica mais unificada para análise organizacional, a fim de explicar as variações nos arranjos estruturais. Com base em Bourdieu e Giddens, buscaram as relações entre causa e significado, entre o que é determinante e o que é voluntário, na relação de estrutura e ação.

A primeira pesquisa na área contábil que teve como pano de fundo a TE foi a de Roberts e Scapens (1985), que elaboraram um quadro teórico para analisar o funcionamento dos sistemas de responsabilização dentro das organizações, representando uma tentativa de compreender as práticas contábeis adotadas nos seus contextos organizacionais. Para os autores, a compreensão das práticas contábeis neste contexto requer mais do que uma descrição técnica dos sistemas de informações contábeis, exige a compreensão de como os sistemas de

contabilidade incorporam-se, pelo uso, em sistemas de responsabilização da organização. A TE permitiu analisar o funcionamento dos sistemas de responsabilização, em especial contextos de interação em termos de indivíduos, reproduzindo estruturas particulares de significação, legitimação e dominação.

A TE vem sendo aplicada de várias formas na pesquisa contábil, como observa-se na Tabela 4.

Tabela 4. Aplicações da teoria da estruturação na pesquisa contábil

Aplicações	Principais aspectos dos estudos	Referências selecionadas
(i) aplicação geral	Aplicação não-crítica de ideias fundamentais da TE, a fim de melhorar a compreensão da contabilidade como prática social. O objetivo principal é contribuir para a literatura contábil atual orientada para a estruturação.	Caglio (2003), Conrad (2005), Hassan (2010), Joseph (2006) e Macintosh e Scapens (1991)
(ii) aplicação seletiva	Também (sem críticas) se baseiam em ideias centrais da TE e contribuem para a literatura contábil atual orientada para a estruturação, mas as análises enfocam conceitos específicos, como dialética de controle, modernidade e sistemas especialistas.	Barrett et al. (2005), Hassan (2005), Jack (2005), Seal et al. (2004), e Uddin e Tsamenyi (2005)
(iii) <i>Smash and grab</i>	Também (sem críticas) recorrem a conceitos específicos de TE, mas o objetivo é contribuir para outras literaturas, para além da literatura contábil orientada para a estruturação.	Free (2008), Laughlin (1990) e Saravanamuthu e Tinker (2003)
(iv) combinação de teorias	A TE é combinada com outras teorias para melhorar a compreensão da contabilidade como prática social.	Collier (2001), Cowton e Dopson (2002), Dirsmith et al. (1997) e Gurd (2008)
(v) engajamento crítico	Aplicação simpática, mas crítica da TE. As análises buscam identificar as limitações da TE e/ou ampliar as ideias originais.	Coad e Herbert (2009) e Jack e Kholeif (2007, 2008)

Nota. Fonte: Recuperado de “*Structuration theory in accounting research: Applications and applicability*,” de H. Englund e J. Gerdin 2014, *Critical Perspectives on Accounting*, 25, p. 170.

A TE vem sendo aplicada em pesquisa contábil de (i) forma geral; (ii) seletiva; (iii) *smash and grab*; (iv) combinação de teorias; e (v) engajamento crítico, conforme se observa na Tabela 4. Nesta pesquisa, a TE é aplicada de forma seletiva, pois se baseia na ideia central da TE, ou seja, na dualidade da estrutura, e busca contribuir para a literatura contábil atual orientada para a estruturação, conforme aduz Englund e Gerdin (2014).

Kilfoyle e Richardson (2011) examinaram a tensão entre estrutura e agência, conforme refletido na literatura sobre orçamento, discutida por Macintosh e Scapens (1990; 1991) e no uso da TE na contabilidade gerencial, explorado por Macintosh (1995). A tentativa de encontrar uma síntese entre agência e estrutura na literatura orçamentária baseou-se particularmente no modelo de estruturação desenvolvido por Giddens e defendido para uso em pesquisa de contabilidade gerencial por Macintosh e Scapens (1990; 1991). Observa-se na Tabela 5 a estrutura e agência em pesquisa orçamentária.

Tabela 5. Estrutura e agência em pesquisa orçamentária

	Projeto de sistema	Comportamento orçamentário
Teoria centrada no agente	Teoria da contingência Maximizar o desempenho organizacional, garantindo a congruência técnica entre sistemas orçamentários e contingências ambientais e organizacionais.	Teoria da agência Sistemas orçamentários superam os custos de agência nas organizações. Comportamentos orçamentários representam negociações entre principal e agente.
Teoria centrada na estrutura	Teoria institucional Projetando sistemas orçamentários para atender às pressões coercitivas, normativas e miméticas do isomorfismo. O projeto de orçamento muda conforme o contexto institucional das organizações muda (Covaleski & Dirsmith, 1983, 1986, 1988a, 1988b; Abernathy & Chua, 1996; Burns & Scapens, 2000; Ezzamel et al., 2007).	Teoria institucional Solto acoplamento entre operações e sistemas orçamentários para permitir a conformidade simbólica com as normas institucionais. Os orçamentos refletem a distribuição de poder dentro das organizações (Berland & Chiapello, 2009).
Teoria centrada na dualidade	Teoria da Estruturação A distinção entre <i>design</i> de sistema e comportamento desaparece: o sistema orçamentário é reproduzido através da prática. A mudança na prática orçamentária é endógena, refletindo o uso de múltiplas estruturas pelos agentes qualificados e a criatividade na abordagem de questões práticas (Covaleski et al., 2003a, 2003b; Eisenhardt, 1988; Scapens, 1994; Shields & Shields, 1998).	

Nota. Fonte: Recuperado de “*Agency and structure in budgeting: Thesis, antithesis and synthesis,*” de E. Kilfoyle, e A. J.H. Richardson, 2011, *Critical Perspectives on Accounting*, 22, p. 184.

Percebe-se, na Tabela 5, que até o período que abrange a pesquisa Kilfoyle e Richardson (2011), a literatura foi historicamente dominada por modelos de orçamento centrados no agente, com a Teoria da Contingência em projeto de sistemas e a Teoria da Agência em comportamento orçamentário, e centrada na estrutura, com a Teoria Institucional, tanto no projeto de sistemas quanto no comportamento orçamentário. No entanto, um número crescente de estudos orçamentários foi realizado na perspectiva institucional, sobre a influência das normas sociais e do conhecimento institucionalizado nos processos orçamentários e o lugar do orçamento dentro de sistemas sociais mais amplos. Contudo, além dessas correntes paralelas de pesquisa enfatizando o papel da agência ou estruturas sociais no orçamento, há estudos que enfatizam a interação entre agência e estrutura ou a síntese de agência e estrutura (Kilfoyle & Richardson, 2011).

Esta tese avança na literatura sobre a interação entre estrutura e agência e o sistema orçamentário, ao estudar como ocorrem as tensões dinâmicas no sistema orçamentário da empresa familiar, sob a perspectiva da dualidade da estrutura. Pressupõe-se, com base na TE, que a interação entre estrutura e agência apresentará particularidades ainda não pesquisadas, se observada no contexto de tensões dinâmicas do sistema orçamentário da empresa familiar.

A primeira pesquisa que abordou orçamento e TE foi a de Macintosh e Scapens (1990), com o objetivo de avaliar a contribuição potencial da TE para a pesquisa em contabilidade

gerencial, por meio de um estudo de caso longitudinal de um sistema orçamentário em ação. Os achados apontaram que a contabilidade gerencial desempenha um papel importante na manutenção da ordem social. O discurso contábil é o meio pelo qual o sentido é feito de atividades econômicas e comerciais. Também é utilizado para legitimar ações específicas. Além disso, é um recurso para o exercício do poder, tanto no sentido amplo quanto restrito.

Conrad (2005) analisou a estruturação da mudança organizacional e controle gerencial em: (i) sistemas contábeis, como custos, planejamento de investimentos, metas e controles financeiros; e (ii) sistemas de prestação de contas, na indústria de gás privatizada. A interação entre agência e estruturas de significação, legitimação e dominação, levou a *insights* sobre a maneira pela qual as estruturas foram reproduzidas e transformadas, e da dependência mútua de agência e estrutura em processos de mudança. O estudo também forneceu *insights* sobre a operação de sistemas contábeis e sistemas de prestação de contas, e permitiu que uma análise desses sistemas fosse realizada em termos de indivíduos que utilizam e reproduzem estruturas sociais. Novos propósitos organizacionais exigiam novos sistemas de prestação de contas e, em última instância, a contabilidade passou a desempenhar um papel chave em sua operação. A mudança ocorreu sob circunstâncias críticas e não rotineiras, e o estudo também documenta como o conflito e a crise eventualmente levam à mudança organizacional.

A TE também é utilizada para demonstrar diferentes *insights* que são obtidos por meio de uma triangulação teórica. Gurd (2008) utilizou a Teoria de Médio Alcance (TMA) de Laughlin, baseado em Habermas, e a TE, para explorar o papel da contabilidade durante a mudança. O foco principal foi a implementação de um sistema estratégico de gerenciamento de custos (um sistema de custeio baseado em atividades), mas em determinados momentos também contemplou o orçamento. A TMA permite a exploração do processo de mudança e como a contabilidade é implicada. A TE fornece *insights* mais ricos das dimensões de dominação e legitimação. A dominação traz à tona o papel da contabilidade no controle como um dispositivo de poder que não é explícito e a legitimação esclarece o que é moral durante a mudança organizacional.

Wanderley e Cullen (2012) objetivaram explicar a dinâmica política e social (em três níveis: econômico e político, campo organizacional e intra-organizacional), que influenciou o processo de mudança na contabilidade gerencial, especificamente no (i) sistema orçamentário, (ii) sistema de mensuração de desempenho e (iii) sistema de relatórios contábeis gerenciais e o uso da contabilidade gerencial, em uma distribuidora de eletricidade brasileira. Para tanto, utilizaram os eixos de tensão de Weber (representação, racionalidade e poder) e os conceitos da Teoria da Estruturação (significação, dominação e legitimação). Os autores defendem que

para compreender essas mudanças na contabilidade gerencial é importante discutir e entender a dinâmica social e política do ambiente inter e intra-organizacional, já que as práticas e os critérios no nível do campo organizacional, em combinação com a lógica intra-organizacional, formaram o sistema de contabilidade gerencial da companhia.

Chung e Parker (2008) abordaram o desenvolvimento de estratégias ambientais e o SCG (práticas orçamentárias e medição de desempenho) para indústrias hoteleiras, utilizando como pano de fundo a TE. Os resultados da pesquisa oferecem uma nova estrutura teórica integrativa, de estratégia ambiental e controle de gestão, usando a abordagem de recursos ambientais eficientes, como uma abordagem estruturada para o desenvolvimento da estratégia ambiental de hotéis e sua gestão.

Para Uppatumwichian (2012), o orçamento é um fenômeno social que requer flexibilidade para a tomada de decisões e integração para controles de gestão. A estrutura de alavancas de controle sugere que o orçamento pode ser usado interativamente para a tomada de decisões e diagnosticamente para fins de controle gerencial. O autor verificou a relação complexa entre os sistemas ERP e o orçamento, de modo a descobrir por que os sistemas ERP têm apenas um impacto limitado no orçamento. Para tanto, trabalhou um quadro lógico que examina o conceito de conflito e contradição na TE, a partir do conselho de Giddens (1979, p.131): “não procure as funções que as práticas sociais preenchem, procure a contradição que elas incorporam”. A análise no nível de atividade revela que os sistemas ERP impedem o domínio da flexibilidade, mas têm o potencial de facilitar o domínio de integração no orçamento. A análise no nível de estruturação conclui que existe uma relação contraditória entre os sistemas ERP e o orçamento, porque os sistemas operam apenas em termos de integração, enquanto o processo orçamentário assume ambos os papéis.

2.2.3 Empresas Familiares

As definições de empresas familiares variam. Na pesquisa de Senftlechner e Hiebl (2015), que consistiu uma revisão abrangente da literatura no campo de Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira em empresas familiares, foram subclassificados os dados coletados em relação às definições de empresas familiares nas abordagens de propriedade, gestão e autopercepção. Em artigos que adotam a abordagem de propriedade, firmas são definidas como empresas familiares se uma pessoa ou família detiver uma porcentagem específica de ações, geralmente entre 20 a 50%. Na abordagem de gestão, uma empresa se enquadra na categoria de empresa familiar se for gerenciada ou se o processo de decisão for

controlado por uma única pessoa ou família. Na abordagem de autopercepção os autores dos artigos perguntaram aos informantes se o negócio era percebido como um negócio familiar ou não.

Prencipe, Bar-Yosef e Dekker (2014) destacam que é um desafio definir operacionalmente uma empresa familiar. Um estudo realizado em nome da Comissão Europeia (KMU Forschung Áustria, 2008) mapeou a definição de empresa familiar em 33 países, observando as discussões políticas, as regulamentações legais e a pesquisa acadêmica. Um total de 90 definições diferentes foram identificadas, que incluem combinações de elementos como: (i) propriedade familiar; (ii) papel da família na gestão; (iii) controle estratégico; (iv) envolvimento ativo dos membros da família nas atividades cotidianas da empresa; (v) considerações intergeracionais; ou (vi) mera percepção dos entrevistados. As definições mais usadas são aquelas que seguem a abordagem de envolvimento, principalmente com base na proporção de ações detidas pela família e/ou a presença da família no conselho de administração ou na alta administração da empresa.

Para Bernhoeft (1991.p. 35), “uma empresa familiar é aquela que tem sua origem e sua história vinculadas a uma família; ou, ainda, aquela que mantém membros da família na administração dos negócios”. Segundo Chrisman, Chua e Litz (2003, p. 9), a essência de uma empresa familiar consiste em: “(i) intenção de manter o controle familiar da coalizão dominante; (ii) recursos e capacidades únicos, inseparáveis e sinérgicos decorrentes do envolvimento e interações familiares; (iii) uma visão estabelecida pela coalizão dominante controlada pela família e destinada à busca transgeracional; e (iv) busca de tal visão”.

Chrisman et al. (2003) ainda destacam que esses quatro aspectos são complementares, inseparáveis e podem ser combinados para formar uma teoria integrada de empresas familiares, uma vez que possuir os recursos, a intenção e a visão, mas sem o comportamento adequado, não torna uma empresa familiar sólida e tal comportamento depende das outras três partes.

Uma definição teórica precisa identificar a essência que distingue os negócios da família de outras empresas e deve transcender seus componentes, em termos de envolvimento da família na propriedade e na gestão. A definição de empresa familiar por seus componentes não captura sua essência. No entanto, os componentes tornam a essência possível (Chua et al., 1999). Para tanto, os autores propuseram uma definição para empresas familiares, com base nestes dois pontos.

A essência de um negócio familiar consiste em uma visão desenvolvida por uma coalizão dominante, controlada por uma ou poucas famílias, e a intenção dessa coalizão dominante de continuar moldando e perseguindo a visão de negócio de tal modo que se mostra potencialmente sustentável entre as gerações da família (Chua et al., 1999, p.25).

A visão se refere a uma noção de um futuro melhor para a família, com o negócio atuando como um veículo para ajudar a alcançar esse estado futuro desejado. A coalizão dominante considera os poderosos agentes de uma organização que controlam a agenda organizacional geral. O esforço da família para moldar e perseguir sua visão pode ter um maior potencial de continuidade, com o controle da propriedade, porém mesmo sem controlar ainda pode durar por gerações, desde que os proprietários permitam que a coalizão dominante continue (Chua et al., 1999).

2.2.3.1 Características das empresas familiares

Para Helsen et al. (2016), as empresas familiares possuem características distintas, como diferenças nas estruturas e metas de governança, que podem ter um impacto significativo sobre se e como os SCGs são usados. Senftlechner e Hiebl (2015) mencionam a influência potencial de características familiares dessas empresas nos SCGs e na contabilidade gerencial (CG): (i) a orientação de longo prazo dos familiares pode influenciar a escolha de instrumentos estratégicos de CG e contabilidade financeira (CF); (ii) a ênfase dos familiares em metas não-financeiras pode ser refletida no desempenho, sistemas de mensuração de desempenho e gestão, atribuindo maior peso aos objetivos não financeiros; e (iii) os sistemas de CG e CF geralmente são organizados de forma mais informal devido a cargos gerenciais mantidos pelos membros da família e a confiança entre os membros da equipe de gerenciamento.

Para Songini, Gnan e Malmi (2013), as características distintivas das empresas familiares afetam o papel da contabilidade financeira e gerencial. As principais características identificadas em seu estudo, que influenciam o papel e o impacto da contabilidade nas empresas familiares, são: (i) envolvimento da família na propriedade, gestão e governança; (ii) riqueza socioemocional; e (iii) sucessão. O envolvimento dos familiares na gestão afeta a adoção de mecanismos de monitoramento e controle. A riqueza socioemocional pode ter impacto na mensuração do desempenho, especialmente no uso de uma perspectiva mais ampla do que a puramente financeira. No que diz respeito à sucessão, o SCG pode ajudar a lidar com os interesses e problemas tanto da empresa como da família.

A interação entre o sistema familiar, orientado para a emoção e focado em objetivos não econômicos, e o sistema de negócios, orientado para resultados e com foco em objetivos econômicos, explica a cultura, valores e objetivos distintivos de negócios de família: são dois sistemas que se sobrepõem e interagem (Distelberg & Sorenson, 2009; Stockmans, Lybaert & Voordeckers, 2010).

Songini et al. (2018), com o objetivo de compreender o estado da arte sobre pesquisa na área de SCG em empresas familiares, identificaram as principais lacunas de pesquisa e propuseram uma estrutura de pesquisa de referência sobre SCG em empresas familiares. Para os autores, as características que traduzem o negócio da família são as apresentadas na Tabela 6.

Tabela 6. Características das empresas familiares

Características	Autores
Sobreposição entre três círculos (propriedade, família e negócios) e, conseqüentemente, o envolvimento da família na propriedade, governança e gestão da empresa.	Tagiuri e Davis (1982)
Valores e metas distintivos que levam à influência familiar e à orientação estratégica, bem como à gestão operacional dos negócios da família.	Songini et al. (2018)
A intenção da família de manter o controle da empresa ao longo de gerações, que leva à visão de longo prazo definida pela família e, conseqüentemente, ao horizonte de longo prazo seguido nas decisões estratégicas do negócio.	Chrisman et al. (2003).
Recursos e competências únicos e distintos, gerados pelas interações entre os membros da família, dentro da família (<i>a familiness</i>).	Habbershon, Williams e MacMillan (2003).
Redução de conflitos e custos de agência, de um lado, quando há coincidência entre propriedade e gerenciamento.	Songini et al. (2018)
Conflitos e custos de agência diferentes do que o conflito tradicional entre proprietários e gestores, que surgem do envolvimento diferente de familiares e não-familiares em propriedade, governança e gestão.	Songini e Gnan (2015)
Processo de sucessão, que representa uma das questões mais críticas para a sobrevivência do negócio da família.	Songini et al. (2018)
Altruísmo, que surge da intenção dos membros da família de favorecer o interesse da empresa mais do que seus retornos pessoais; a disposição dos membros mais velhos da família de transmitir aos seus herdeiros os valores da família (confiança, honestidade, comprometimento, respeito etc.); generosidade dos membros mais velhos da família em relação aos seus jovens herdeiros. Pode também ter efeitos negativos, como andar livre e encolher.	Schulze et al. (2001)
“Efeito fundador”, que se refere aos impactos positivos que a presença do fundador pode ter sobre o negócio da família e seu desempenho.	Kelly, Athanassiou e Crittenden (2000).

Nota. Fonte: Recuperado de “*Managerial control systems in family business: state of the art*,” de L. Songini, C. Morelli, e P. Vola, 2018, *Studies in Managerial and Financial Accounting*, 33, p. 200

Stewart e Hitt (2012) destacam que as pesquisas sobre empresas familiares oferecem dicotomias entre empresas familiares e empresas não-familiares e apresentam alguns pontos que destacam essa dicotomia, com o objetivo de levantar o estereótipo das empresas familiares geralmente encontrado na literatura. Na Tabela 7 apresentam-se as características das empresas não familiares e familiares.

Tabela 7. Características das empresas não familiares e empresas familiares

	Empresas não familiares	Empresas familiares	Autores base
Propriedade	Dispersa, sem parentesco. Sem diferença nos direitos de fluxo de caixa e de voto. Diversificada.	Concentrada, baseada em parentesco. Diferença nos direitos de fluxo de caixa e de voto. Não diversificada.	Achmad et al. (2009) Morck et al. (2005) Andres (2008)
Governança	Separação entre propriedade e controle. Influências de agentes externos ao conselho. Transparência, divulgação.	Propriedade e controle unidos. Dominação interna do conselho. Opacidade, sigilo.	Sirmon et al. (2008) Parada et al. (2010) Gedajlovic et al. (2004)
Retorno	Em grande parte, economicamente definido. Não há benefícios privados. Proteção aos acionistas minoritários.	Resultados não econômicos são importantes. Benefícios privados para a família. Exploração dos acionistas minoritários.	Chrisman et al. (2010) Anderson e Reeb (2003) Martinez et al. (2007)
Recompensas	Realização, baseada no mérito. Funcionários: com base no desempenho. Critérios universais.	Atribuição baseada no nepotismo. Os membros da família favorecidos. Critérios particularistas.	Beehr et al. (1997) Ram (1994) Chua et al. (2009)
Networks	Laços externos com base em negócios. Distinção entre as esferas familiares e negócios. Responsabilidade social impessoal.	Incorporado em redes de relacionamentos. Fusão entre as esferas familiares e negócios. Responsabilidade social personalizada.	Ingram e Lifschitz (2006) Lomnitz e Pérez-Lizaur (1987) Muntean (2009)
Liderança	Alta rotatividade. Educação formal. Sucessão baseia-se no grande grupo.	Enraizada, longa relação. Treinados no trabalho. Sucessão baseia-se no grupo com parentesco.	Oswald et al. (2009) Jorissen et al. (2005) Pérez-González (2006)
Carreira	Gestores assalariados. Horizontes de carreira em curto prazo.	Membros da família. Horizontes de carreira em longo prazo.	Galambos (2010) Benedict (1968)
Gestão	Delegação a profissionais. Racional analítica. Inovadora. Controle e comando formalizados.	Autocrática. Emocional, intuitiva. <i>Rent-seeking</i> , restringem inovação. Orgânica, mútua organização.	Greenhalgh (1994) Zelleweger e Astrachan (2008) Morck e Yeung (2003) Zhang e Ma (2009)

Nota. Fonte: Recuperado de “*Why can’t a family business be more like a nonfamily business? Modes of professionalization in family firms*,” de A. Stewart e M.A. Hitt, 2012, *Family Business Review*, 25, p.60.

Com a possível exceção da propriedade baseada em parentesco ou não-parentesco, nenhuma dessas dicotomias define exclusivamente uma empresa familiar *versus* uma empresa não-familiar, além dessa distinção não ser definitiva. As qualidades atribuídas tanto às empresas familiares como às não-familiares não são universalmente aplicáveis. Algumas firmas familiares, por exemplo, possuem gestores altamente instruídos usando tomadas de decisões analíticas e algumas empresas não familiares casualmente têm treinado gestores usando tomadas de decisões intuitivas. Além disso, as empresas familiares estão associadas ao

nepotismo, mas o princípio do mérito não é propriedade exclusiva dos negócios não-familiares (Stewart & Hitt, 2012).

A natureza interligada dos sistemas da família e da empresa distingue as empresas familiares de outras formas organizacionais de maneiras diferentes, como os valores familiares que perpetuam a empresa. Como tal, as decisões nas empresas familiares não se baseiam apenas em pontos de referência econômica, mas também em questões socioemocionais (Zellweger, Kellermanns, Chrisman & Chua, 2012; Helsen *et al.*, 2016). A riqueza socioemocional consiste nos "aspectos não financeiros da empresa que atendem às necessidades afetivas da família, como a identidade, a capacidade de exercer influência familiar e a perpetuação da dinastia familiar" (Gómez-Mejía, Haynes, Núñez-Nickel, Jacobson & Moyano-Fuentes, 2007, p. 106).

Além disso, como a identidade dos membros da família está frequentemente ligada à empresa, um forte tom emocional pode surgir nas empresas familiares, o que pode afetar significativamente a tomada de decisões na empresa (Helsen *et al.*, 2016). Normalmente, os assuntos da família e as emoções dos membros da família, como amor, lealdade, intimidade, ciúme e raiva, tendem a permear os negócios (Senftlechner & Hiebl, 2015).

O comportamento altruísta entre os proprietários da família é outro aspecto da riqueza socioemocional que pode impactar a tomada de decisão. Em vez de julgar os funcionários da família sobre a competência ou o desempenho demonstrado, os proprietários possuem satisfação beneficiando os funcionários da família apenas com base em seus laços de sangue (Gómez-Mejía, Cruz, Berrone & De Castro, 2011).

A riqueza socioemocional, para Songini *et al.* (2018), tem origem no forte tom emocional que caracteriza várias dinâmicas dos negócios da família, dos fortes valores familiares que permeiam a organização e do comportamento altruísta tipicamente encontrado entre os proprietários da família. A riqueza socioemocional explica os valores e objetivos distintos do negócio da família, com foco no longo prazo, mais do que no desempenho financeiro de curto prazo. Para Senftlechner e Hiebl (2015), é provável que os proprietários de empresas familiares se concentrem mais na sobrevivência da empresa do que na mera maximização da riqueza, com consequências diretas em termos de estratégias e processo de tomada de decisão.

Um outro aspecto que merece ser destacado da empresa familiar, segundo Speckbacher e Wentges (2012), é que as empresas controladas por famílias fazem menos uso de instrumentos formalizados, e o envolvimento dos membros fundadores da família na equipe de alta gerência é um importante fator de contingência para o projeto do sistema de controle gerencial. A confiança das empresas familiares nos modos informais de gestão pode ser interpretada como

uma base em suas capacidades e forças organizacionais relativas (comparadas às empresas não familiares) que lhes permitem fazer uso de conhecimentos tácitos importantes e *insights* e visões empresariais não explicáveis.

2.2.3.2 Tensões dinâmicas no sistema orçamentário da empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura

Diante do exposto, o sistema orçamentário em empresas familiares, em suas etapas de planejamento e controle, possui características que levam a dilemas organizacionais, que podem ser analisados sob um olhar social. A dualidade da estrutura permite analisar a ordem social da empresa familiar, em meio às tensões dinâmicas, provocadas pelas forças positivas e negativas dos sistemas de crenças e limites e sistemas interativo e diagnóstico de Simons (1995), no sistema orçamentário, e pelas características do negócio familiar, em relação a propriedade, gestão, retorno e recompensas (Stewart & Hitt, 2012).

O fato de a empresa ter sistemas de controle de crenças e de limites, bem como interativo e diagnóstico, não alinhados, pode gerar tensões quando os gestores estiverem discutindo o planejamento orçamentário, e mais adiante, no momento de controle, quando forem comparados os resultados realizados com o previsto. Frow et al. (2010) exploraram as tensões entre o uso de orçamentos e o desenvolvimento de modos de gerenciamento mais flexíveis. Para que os gestores possam responder com flexibilidade a eventos inesperados é necessário que o orçamento seja integrado a outros processos de controle, embora o uso do orçamento esteja na capacidade de mobilizar a disciplina financeira, tanto em termos de controle de custos quanto no cumprimento das metas gerais de lucro. Observa-se que o orçamento não opera exclusivamente como controle diagnóstico, mas também pode ser utilizado como controle interativo. Além disso, aspectos informacionais e coercitivos do orçamento também são evidentes no exercício dos sistemas de crenças e de limites.

Os sistemas de crenças promovem a busca de oportunidades novas e lucrativas, comunicando valores, propósito e direção, e inspirando os membros da organização a se comprometerem com os objetivos corporativos. Os sistemas de limites especificam o escopo e os limites dessa atividade e, portanto, a exposição ao risco estratégico, estabelecem as regras quanto ao que é aceitável e identificam ações que os funcionários devem evitar (Simons, 1995; Frow et al., 2010).

O uso do orçamento como sistema de crenças visa direcionar e coordenar as decisões e comportamentos dos gestores de acordo com os objetivos estratégicos gerais da organização,

comunica os propósitos básicos e fornece uma estrutura para a tomada de decisão dos gerentes. Como sistema de limites, o orçamento pode ser utilizado como limitador do comportamento dos gestores, para evitar que ajam de acordo com interesses distintos daqueles da organização, levando a comportamentos disfuncionais (Frow et al., 2010). Desse modo, tensões dinâmicas podem surgir quando o orçamento como sistema de crenças comunica propósitos e direciona o comportamento dos gestores para o cumprimento dos objetivos organizacionais e o sistema de limites limita o comportamento de forma a não permitir o adequado cumprimento desses objetivos.

O controle é interativo quando os altos executivos usam ativamente sistemas de planejamento e controle para monitorar e intervir nas atividades de decisão em andamento de gestores de unidades de negócios. O controle diagnóstico, por outro lado, está sujeito à atenção da alta administração somente quando alvos importantes são perdidos (Simons, 1995; Van der Stede, 2001).

O orçamento é interativo quando os gestores discutem rotineiramente o desempenho, e diagnóstico quando os gestores se concentram apenas em variações orçamentárias desfavoráveis (Van der Stede, 2001). Desse modo, percebe-se que se a empresa fornecer flexibilidade para ajuste de metas com base em informações atualizadas, delegar autonomia aos colaboradores na forma como as tarefas são cobradas, mas ao mesmo tempo cobrar com frequência dos seus subordinados, por meio de metas rígidas e definidas sem muita discussão, pode levar a tensões dinâmicas no sistema orçamentário.

Ênfase demasiada no controle diagnóstico, por exemplo, pode inibir a inovação e a aprendizagem; muita ênfase no controle interativo pode minar desnecessariamente os procedimentos operacionais estabelecidos e as disciplinas associadas à necessidade de assegurar que os resultados previstos são alcançados. Além disso, os gestores provavelmente experimentarão situações em que há alguma ambiguidade sobre o que fazer. Os sistemas de crenças prescrevem o que é desejado e os sistemas de limites definem o que deve ser evitado, mas a demarcação entre eles pode não ser clara (Bisbe & Otley, 2004; Henri, 2006; Widener, 2007; Frow et al., 2010). Conflitos também surgem entre gestores seniores e subordinados ou entre gestores no mesmo nível organizacional, quanto a quais alavancas de controle são as mais apropriadas para serem acionadas (Frow et al., 2010).

O sistema orçamentário, em meio a essas tensões dinâmicas, pode ser visto como esquema interpretativo dentro da estrutura de significação, possibilitando a comunicação das atividades do orçamento entre os gestores de nível estratégico, tático e operacional, e sendo informados por regras e conceitos compartilhados da prática contábil orçamentária, que os

gestores usam para interpretar os resultados passados, realizar ações e fazer planos (Macintosh & Scapens, 1990; Englund & Gerdin, 2008). Para Conrad (2005), sistemas orçamentários são quadros de referência e estoques de conhecimento usados pelos atores na produção de interação.

No entanto, o sistema orçamentário pode criar rigidez, limitar a cooperação e a resposta criativa, enfatizar demais controle de custos de curto prazo e a autoridade de cima para baixo, incentivar os jogos além de desmotivar os funcionários (Hansen et al., 2003), criando tensões. Além disso, a perspectiva da sociologia sobre orçamento explicitamente aborda a tensão no alinhamento dos objetivos e comportamentos dos indivíduos, bem como o papel dos indivíduos na definição de objetivos e metas organizacionais, por meio do processo orçamentário (Covaleski et al., 2007).

Depreende-se que as tensões dinâmicas provocadas no uso do sistema orçamentário de empresa familiar promovem interação entre as regras sociais, que se constituem nas funções orçamentárias de planejamento e controle, e a comunicação entre os indivíduos que acontece nas discussões orçamentárias, da dimensão da significação, e se concatena com a formação da dualidade da estrutura na gestão familiar. Considerando o sistema orçamentário de empresa familiar, pressupõe-se que, na dimensão de significação, a definição e controle de objetivos e metas no sistema orçamentário de empresa familiar gere tensões dinâmicas e proporcione a significação, ou seja, a interação entre as regras sociais (planejamento e controle) e a comunicação entre os indivíduos.

A significação, em termos contábeis, também fornece um recurso que pode ser usado na estrutura da dominação e um conjunto de normas que são usadas na estrutura da legitimação (Macintosh & Scapens, 1990). A dimensão de dominação evidencia a contabilidade como um dispositivo de poder (Gurd, 2008, Conrad, 2005, Macintosh, Scapens, 1990). Em termos da estrutura de dominação, as informações contábeis permitem o exercício do poder por aqueles que possuem as informações e responsabilizam os outros com base nelas. A capacidade dos agentes no nível de interação para exercer influência e atrair recursos de poder está relacionada à dominação no nível da estrutura (Conrad 2005).

À medida que a pesquisa orçamentária baseada na sociologia evoluiu (como nos estudos que empregam lentes de análise como a da TE), enfatiza-se cada vez mais que os indivíduos dentro de uma organização têm interesses conflitantes, e as estruturas e rotinas organizacionais estabelecem relações de poder (Covaleski et al., 2007). Na dimensão de dominação, os sistemas de contabilidade gerencial são uma facilidade que a administração, em todos os níveis, pode usar para coordenar e controlar outros participantes (Macintosh & Scapens, 1990). A dominação refere-se ao poder derivado pelos membros da organização a partir da autorização

de ações e alocação de recursos facilitados por esses sistemas. A modalidade por meio da qual isso é produzido depende, em grande parte, do papel facilitador desempenhado pelo planejamento organizacional e pelos sistemas de controle que autorizam ações e alocam recursos (Chung & Parker, 2008).

Desse modo, presume-se que as tensões dinâmicas provocadas no uso do sistema orçamentário de empresa familiar promovem interação entre os recursos autoritários e alocativos e o poder, da dimensão da dominação, e se associam com a formação da dualidade da estrutura na gestão familiar. Considerando o sistema orçamentário do negócio familiar, pressupõe-se que, na dimensão de dominação, a definição e controle de objetivos e metas no sistema orçamentário de empresa familiar gere tensões dinâmicas e leve à dominação, ou seja, à interação entre recursos autoritários e alocativos e poder.

A contabilidade pode ser usada para estabelecer consenso moral (Gurd, 2008), e é mobilizada como uma instituição legitimadora (Granlund, 2002). Na dimensão da legitimação, os sistemas de contabilidade gerencial comunicam um conjunto de valores e ideais sobre o que é aprovado e o que é reprovado; justificam os direitos de alguns participantes em responsabilizar os outros; e legitimam o uso de certas recompensas e sanções (Macintosh & Scapens, 1990).

O orçamento também pode ser identificado como uma norma social de comportamento organizacional racional, conferindo legitimidade às decisões alcançadas por meio do processo orçamentário (Covaleski et al., 2007). Os sistemas de contabilidade gerencial fornecem mais do que um sistema de significado nas organizações. Legitimam as ações e interações dos gestores em toda a organização, isto em função dos sistemas estabelecerem valores e ideais sobre o que deve contar, o que deve acontecer, e o que é considerado importante. Institucionalizam as obrigações e direitos recíprocos dos gerentes em toda a organização (Macintosh & Scapens, 1991). Legitimação refere-se à sanção moral e, portanto, legitimidade derivada pelos membros da organização dos SCGs. A modalidade pela qual isso se produz é, em grande parte, a da criação e manutenção de normas sociais aceitas de crença e comportamento (Chung & Parker, 2008).

Portanto, depreende-se que as tensões dinâmicas provocadas no uso do sistema orçamentário de empresa familiar promovem interação entre as regras normativas e a sanção, da dimensão da legitimação, e contribuem para a formação da dualidade da estrutura na gestão familiar. Desse modo, considerando o sistema orçamentário de empresa familiar, pressupõe-se, para a dimensão de legitimação, que a definição e controle de objetivos e metas no sistema orçamentário de empresa familiar gere tensões dinâmicas e proporcione a legitimação, ou seja, a interação entre as regras normativas e a sanção.

Giddens (2013) argumenta que as estruturas fornecem significado, poder e legitimidade às ações. A agência e a estrutura são mutuamente constitutivas, isto é, os agentes são fortalecidos por estruturas que existem apenas por meio do comportamento de agentes que reafirmam essas estruturas (Giddens 2013, Kilfoyle & Richardson, 2011). Scapens e Macintosh (1996) discorrem que a dualidade da estrutura permite conceituar sistemas de contabilidade gerencial como modalidades de estruturação, que medeiam entre ação e estrutura.

Diante do exposto, tem-se que as tensões dinâmicas provocadas no uso do sistema orçamentário de empresa familiar se concatenam com a dualidade da estrutura. Portanto, considerando o sistema orçamentário de empresa familiar, tem-se que a definição e controle de objetivos e metas no sistema orçamentário de empresa familiar gera tensões dinâmicas e interage com a dualidade da estrutura.

2.3 POSICIONAMENTO TEÓRICO

Uma das principais proposições da TE é a dualidade da estrutura, ou seja, a interação entre estrutura e agência, que considera que as regras e recursos utilizados na produção e na reprodução da ação social são, ao mesmo tempo, os meios de reprodução do sistema, pois considera a dependência mútua entre a estrutura social e a ação humana individual (Giddens, 2013; Macintosh & Scapens, 1991).

Para análise dessa dependência mútua utiliza-se o modelo da dualidade da estrutura em interação, determinado por Giddens (2013), que permite analisar, sob uma lente social, as tensões dinâmicas no uso do sistema orçamentário de empresa familiar. O modelo é composto por três dimensões: a dimensão de significação em interação com a comunicação, a dimensão de dominação em interação com o poder e a dimensão de legitimação em interação com a sanção.

Na dimensão de significação, o sistema orçamentário favorece a comunicação entre os agentes sociais. Para Macintosh e Scapens (1990), a estrutura de significação inclui noções de finanças, economia, gestão, bem como conceitos de contabilidade, como renda, bens, custos, receitas e lucros. Estes conceitos possuem significação, no sentido de que os atores sociais compartilham o entendimento de seus significados.

Na dimensão de dominação, recursos autoritários, recursos alocativos, facilidades e poder permitem compreender a interação entre a dominação e o poder, no planejamento e controle, proporcionado pelo sistema orçamentário. Giddens (2013) destaca que as formas de relação entre sociedades são analisadas como sistemas de dominação, nas perspectivas de

autonomia e dependência. Para Macintosh e Scapens (1990), Conrad (2005), Englund et al. (2011), a estrutura de dominação compreende os recursos mobilizados nas relações de poder.

As obrigações, comportamentos legitimados e produção de moralidade possibilitam compreender a interação entre a legitimação e a sanção provocada pelos SCGs, na dimensão de legitimação. Busco (2009) alerta que os sistemas de contabilidade estão profundamente implicados na reprodução de valores, e são um meio pelo qual a estrutura de legitimação pode ser utilizada na interação social dentro da organização.

Dentre o SCG, este estudo concentra-se no sistema orçamentário, considerado um sistema que envolve atividades de planejamento, execução, controle, e que depende de recursos. Além disso, o sistema orçamentário leva a tensões dinâmicas, pois na definição e alcance de metas e objetivos, os indivíduos enfrentam restrições na execução das atividades, além de limitação de recursos. Simons (1995) destaca que em decorrência de restrições impostas pelas tarefas ou limitação de recursos, indivíduos podem sentir-se sufocados, reduzindo sua capacidade criativa e de identificação de oportunidades.

Para a análise das tensões dinâmicas no uso do sistema orçamentário, foi utilizado o modelo de *Levers of Control* de Simons (1995), formado por quatro alavancas: sistemas de crenças, sistemas de limites, sistemas de controle diagnóstico e sistemas de controle interativo. Além disso, foram consideradas as tensões dinâmicas provocadas pelo uso do SCG.

A estruturação de um determinado sistema social pode estar em constante tensão a partir de várias propriedades estruturais e contraditórias, explica Boland (1993). Desse modo, pressupõe-se que o modelo de *Levers of Control* pode contribuir na análise da estrutura e da ação dos agentes em contextos sociais, ou seja, na dualidade preconizada por Giddens (1976; 1979; 1984), em empresa familiar.

Assume-se que os valores familiares influenciam nas tensões dinâmicas de forma diferenciada. A interação entre propriedade, família e negócio (Gersick et al., 2017) confere características exclusivas às empresas familiares. Stewart e Hitt (2012) destacam características quanto a propriedade, governança, retorno, recompensa, liderança, gestão, das empresas familiares, que permitem compreender suas particularidades em termos de SCG. Nesta tese essas características são analisadas levando em consideração as quatro alavancas de controle de Simons (1995), em meio a tensões dinâmicas ocasionadas pelo sistema orçamentário.

Diante do exposto, a interação entre as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar com a dualidade da estrutura pode levar a uma ordem socialmente construída. Busco (2009) destaca, em concordância com Giddens (1976; 1979; 1984), que ao considerar as estruturas e relação das modalidades de estruturação, uma ordem socialmente construída pode

ser institucionalizada, ou seja, um quadro de significados pode ser comunicado, um sistema de autoridade e poder pode ser estabelecido e, finalmente, um código moral de conduta pode ser reconhecido.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo apresenta-se a metodologia da pesquisa. Inicia-se com o posicionamento epistemológico, em que se posiciona a tese em relação à dimensão subjetiva e ao pressuposto interpretativista. Na sequência, expõem-se o delineamento metodológico, com a classificação da pesquisa quanto ao método científico, aos objetivos, à abordagem do problema e aos procedimentos. Em seguida, apresentam-se os construtos da pesquisa, que permitem sistematizar o estudo elaborado, a seleção do caso, com os critérios de escolha da empresa objeto de estudo, os instrumentos de coleta de dados, os procedimentos de análise dos dados, a validade e a confiabilidade científica, o desenho e, por fim, as limitações da pesquisa.

3.1 POSICIONAMENTO EPISTEMOLÓGICO

Burrell e Morgan (1979) expõem os pressupostos sobre a natureza da ciência, que são observados na Figura 6, com as dimensões subjetiva e objetiva.

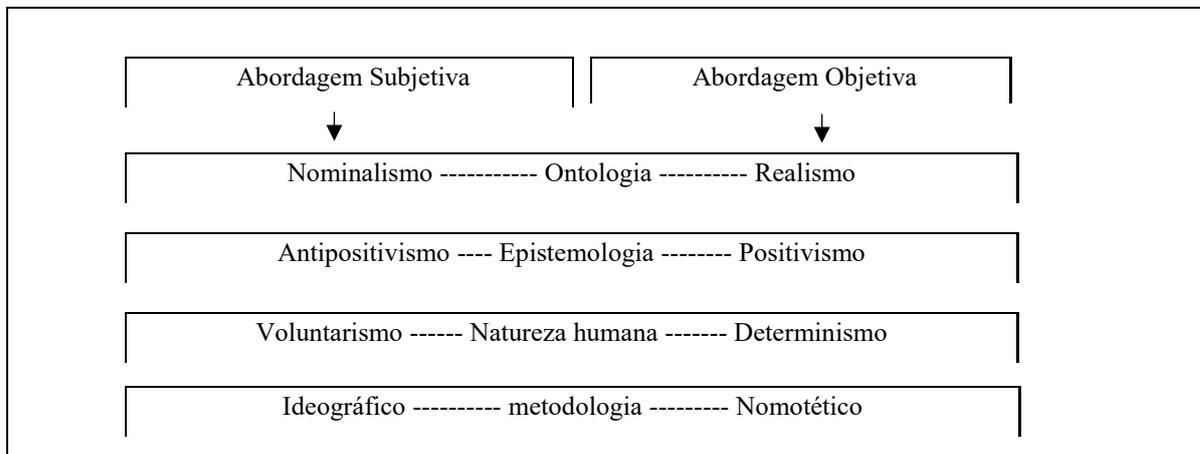


Figura 6. Pressupostos sobre a natureza da ciência

Fonte: Recuperado de “*Sociological paradigms and organizational analysis*”, de G. Burrell e G. Morgan, 1979, p. 7.

Em relação aos pressupostos apresentados na Figura 6, esta tese posiciona-se no nominalismo, antipositivismo, voluntarismo e ideográfico. No nominalismo, o mundo social externo a ser analisado é construído de nomes, conceitos e títulos que são utilizados para estruturar a realidade. O mundo social estudado é o sistema orçamentário de empresas familiares. Em relação ao antipositivismo, abordado por Burrell e Morgan (1979), se analisa o contexto do sistema orçamentário de empresa familiar a partir de dentro, ou seja, sob o ponto de vista subjetivo. Os antipositivistas não aceitam as regularidades na realidade social, o conhecimento do fenômeno social é subjetivo e utilizam a pesquisa interpretativa (Olikowski

& Baroudi, 1991). Para Chua (1986), a realidade social é emergente, criada subjetivamente e objetivada por meio da interação humana.

No que se refere ao voluntarismo, este estudo considera a visão voluntária do pesquisador, completamente autônomo e possuidor de livre arbítrio. No pressuposto ideográfico, esta tese estuda o comportamento dos indivíduos (Burrell & Morgan, 1979), permitindo a análise das constatações subjetivas geradas a partir de situações do sistema orçamentário vivenciadas no dia a dia de empresas familiares.

Em relação à natureza da sociedade, as dimensões são de mudança radical, que diz respeito a humanismo radical e estruturalismo radical, e de regulação, que se refere a interpretativo e funcionalismo. Na Figura 7 apresentam-se os pressupostos.

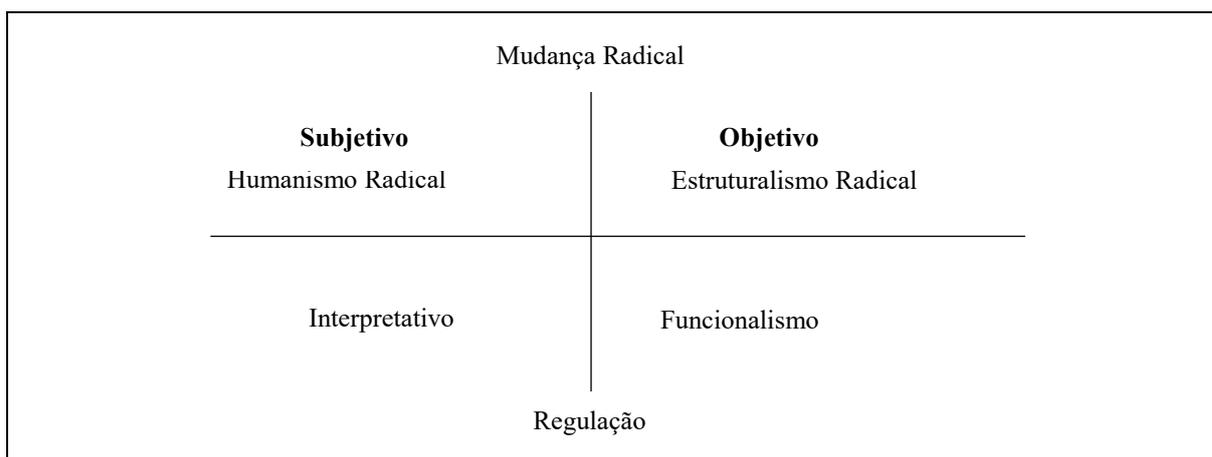


Figura 7. Paradigmas para análise da teoria social

Fonte: Recuperado de “*Sociological paradigms and organizational analysis*,” de G. Burrell e G. Morgan, 1979, p. 16.

Burrell e Morgan (1979) explicam que a sociologia da regulação está interessada na necessidade de regulação dos afazeres humanos e de entender por que a sociedade é mantida como entidade. Nesta abordagem, o debate surge entre a sociologia interpretativa e o funcionalismo. A mudança radical é a sociologia interessada principalmente na emancipação do homem e de suas estruturas, que limitam e impedem seu potencial de desenvolvimento. O debate é entre os teóricos que adotam os pontos de vista subjetivo e objetivo da sociedade.

A dimensão objetiva possui relação com o positivismo sociológico, e a dimensão subjetiva com o idealismo germânico, conforme Burrell e Morgan (1979), que explicam que o positivismo sociológico reflete principalmente a tentativa de aplicar modelos e métodos derivados das ciências naturais ao estudo dos afazeres humanos, enquanto o idealismo germânico enfatiza a natureza essencialmente subjetiva dos afazeres humanos e, ao contrário das ciências naturais, nega a utilidade e a relevância dos modelos e métodos da ciência natural para os estudos neste campo.

Burrell e Morgan (1979) distinguem quatro paradigmas para análise da teoria social:

humanismo radical, estruturalismo radical, interpretativo e funcionalismo. Kuhn (1962, p. 43) destaca que, “em relação ao seu uso, um paradigma constitui-se de um modelo ou padrão aceito”. Para Morgan (2005, p. 59), “um paradigma permite caracterizar a realidade, por meio de uma visão implícita ou explícita”.

Com base nos fundamentos de Burrell e Morgan (1979), esta tese posiciona-se na dimensão subjetiva e busca o paradigma interpretativo. No que concerne à dimensão subjetiva, busca-se analisar com profundidade e especificidade como ocorrem as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar, ou seja, se estuda a ordem social, as regras, recursos e agência dos indivíduos. Quanto ao paradigma interpretativo, procura-se entender o mundo como ele é, mas principalmente entender a natureza do mundo social ao nível da experiência subjetiva. Para tanto, considera-se a consciência individual e a subjetividade (Burrell & Morgan, 1979). Gephart Jr. (2004) explica que a pesquisa interpretativa descreve como diferentes significados mantidos, por diferentes pessoas ou grupos, produzem e sustentam um senso de verdade, particularmente em face de definições concorrentes da realidade.

Esta pesquisa busca o interpretativismo, pois não se encontra no extremo do subjetivismo, uma vez que para Morgan e Smircich (1980), a visão altamente subjetivista da realidade como uma projeção da imaginação individual, disputaria os fundamentos positivistas do conhecimento, em favor de uma epistemologia que enfatiza a importância de compreender os processos, por meio dos quais os seres humanos concretizam sua relação com o seu mundo. Assim, neste estudo a realidade social é investigada de acordo com as condições apresentadas, o que justifica a busca do interpretativismo e não o extremo do subjetivismo, o que corrobora Gephart Jr. (2004), que discorre que os estudiosos poderiam usar perspectivas interpretativas com mais frequência e adotar métodos de ciências sociais que foram originalmente desenvolvidos para agendas e propósitos de pesquisas interpretativas e críticas.

3.2 DELINEAMENTO METODOLÓGICO

O método científico empregado nesta tese é o abduutivo, pois depende de um processo que parte da indução para a dedução, ao analisar as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura. O método abduutivo ou retrodutivo, para Olsen (2015), leva a uma pausa no meio do caminho, para revisar o que foi aprendido até o momento e depois reconsiderar a etapa de coleta de dados. Charmaz, Thornberg e Keane (2018) explicam que no método abduutivo os pesquisadores reúnem ideias antigas de uma nova maneira e, assim, modificam e transformam o conhecimento teórico anterior.

Nordqvist, Hall e Melin (2009) corroboram afirmando que, na prática, os pesquisadores interpretativos começam com um foco geral, uma questão de pesquisa e algum tipo de estrutura teórica em mente. No entanto, diferentes temas podem emergir do material empírico à medida que o trabalho de campo prossegue e isso orienta a busca por novas ideias teóricas e inspiração para apoiar interpretações e entendimentos emergentes.

Esta pesquisa, de natureza exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa do problema, é realizada por meio de um estudo de caso. Para Smith (2003), na pesquisa exploratória os pesquisadores conduzem uma investigação preliminar sobre como e por que práticas específicas são adotadas. Cooper e Schindler (2011) explicam que a pesquisa exploratória é particularmente útil quando ainda não se possui uma ideia clara dos problemas que serão encontrados. O contexto de investigação pode ser tão novo ou vago, que se precisa realizar uma exploração, apenas para aprender algo sobre o problema que se encontrará durante o estudo. Merriam (2009) explica que o produto de uma pesquisa qualitativa é descritivo, com descrições do contexto, dos participantes envolvidos e das atividades de interesse.

Desse modo, esta pesquisa constitui-se como exploratória, pois de acordo com a discussão teórica apresentada, não se identificou interações envolvendo todos os construtos propostos no estudo. Além disso, é descritiva, pois fornece uma descrição abrangente do contexto de tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar, por meio de depoimentos dos envolvidos: diretor, *controller*, gerentes, consultora e analistas.

O problema abordado na pesquisa leva à abordagem qualitativa. De acordo com Creswell (2014), o estudo qualitativo inicia com pressupostos e o uso de estruturas interpretativas, que orientam o estudo do problema da pesquisa contemplando os significados que os indivíduos atribuem a um problema social. Para Morgan e Smircich (1980), a pesquisa qualitativa é uma abordagem, e sua adequação deriva da natureza dos fenômenos sociais a serem pesquisados. Denzin e Lincoln (1994) discorrem que a pesquisa qualitativa frequentemente estuda fenômenos nos ambientes em que ocorrem naturalmente e usa os significados dos atores sociais para entender os fenômenos. Merriam (2009) explica como características da pesquisa qualitativa: (i) o foco está no processo, no entendimento e no significado; (ii) o pesquisador é o principal instrumento de coleta e análise de dados; (iii) o processo é indutivo; e (iv) o produto é ricamente descritivo.

Um estudo de caso oferece novas perspectivas, observações e interpretações completas de um ou poucos objetos de pesquisa, o que permite aumentar o entendimento do campo estudado na comunidade de pesquisa. Além disso, uma das suas principais características, quando bem sucedido, é que ele pode convencer o leitor da validade da descrição e análise do

caso (Lukka & Kasanen, 1995) e, conforme Cooper e Morgan (2008), o estudo de caso permite uma investigação profunda, completa e contextual de uma organização ou evento específico. Desse modo, o estudo de caso em uma empresa familiar permite compreender a ordem social nesse contexto.

Para Scapens (1990), as pesquisas em contabilidade podem não encontrar respostas gerais para problemas enfrentados por gestores e contadores, mas proporcionam melhor conhecimento sobre os problemas envolvidos. Estudos de caso fornecem maneiras de pensar sobre esses problemas e, como tal, são um instrumento importante para o pesquisador de contabilidade gerencial. Songini et al. (2013) destacam que existe um grande espaço para o desenvolvimento de pesquisas em profundidade sobre os SCGs em organizações familiares.

Em síntese, o estudo consiste em um processo abduutivo, por meio de uma pesquisa exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa, na forma de um estudo de caso, para responder à questão problema desta pesquisa.

3.3 CONSTRUTOS DA PESQUISA

Os construtos da pesquisa buscam sistematizar a análise das tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar, sob o olhar de dualidade da estrutura, principalmente no momento de definição e controle dos objetivos e metas organizacionais, e permitem estudar com profundidade e focar esse contexto. Para Eisenhardt (1989), embora a identificação dos possíveis construtos seja útil, é igualmente importante reconhecer que são experimentativos na pesquisa tipo estudo de caso. Cooper e Schindler (2011, p.58) explicam que “um constructo é uma imagem ou ideia abstrata inventada especificamente para uma determinada pesquisa e/ou construção de teoria”.

Os construtos desta pesquisa foram formados pelas categorias e subcategorias de análise e definição constitutiva. A definição operacional foi sendo constituída por meio das evidências obtidas durante as entrevistas, observações e análise de documentos, no decorrer da coleta e análise dos dados. Nesta pesquisa são empregados três construtos. O primeiro compreende as características de empresas familiares, apresentado na Tabela 8 com as respectivas categorias, subcategorias e definição constitutiva.

Tabela 8. Construto da pesquisa: Características de empresas familiares

Categorias	Subcategorias	Definição Constitutiva	Autores
Características	Propriedade/gestão	Em termos de propriedades pode ser: concentrada, baseada em parentesco e não diversificada. Em relação a gestão pode ser: autocrática, emocional, intuitiva, orgânica e mútua organização.	Stewart e Hitt (2012) com base em Achmad et al. (2009); Morck et al. (2005); Andres (2008); Greenhalgh (1994) Zelleweger e Astrachan (2008); Zhang e Ma (2009)
	Retorno e recompensas	Em relação ao retorno, as empresas familiares podem apresentar como características: a importância dos resultados não econômicos e os benefícios privados para a família. No que se refere às recompensas: atribuição com base no nepotismo, os membros da família são favorecidos e critérios particularistas.	Stewart e Hitt (2012) com base em Chrisman et al. (2010); Anderson e Reeb (2003); Beehr et al. (1997); Ram (1994); Chua et al. (2009)

Evidencia-se, na Tabela 9, o segundo construto da pesquisa, formado pelas categorias sistemas de crenças, de limites, de controle interativo e de controle diagnóstico, e tensões dinâmicas no sistema orçamentário, com as respectivas subcategorias e definição constitutiva.

Tabela 9. Construto da pesquisa: sistemas de crenças, de limites, de controle interativo e de controle diagnóstico e tensões dinâmicas no sistema orçamentário

Categorias	Subcategorias	Definição Constitutiva	Autores
Sistema de crenças	Visão, missão, valores e propósitos	Os sistemas de crenças contemplam os valores fundamentais da organização, inspiram os funcionários e criam forças positivas.	Simons (1995); Henri (2006); Widener (2007); Mundy (2010); Acquaah (2013)
Sistema de limites	Limites e regras	Os sistemas de limites consideram as restrições comportamentais, os riscos a serem evitados e criam forças negativas.	
Sistema de controle interativo	Envolvimento	Os sistemas de controles interativo são caracterizados pelo diálogo ativo e frequente.	Simons (1995); Van der Stede (2001); Henri (2006); Widener (2007); Mundy (2010); Acquaah (2013)
Sistema de controle diagnóstico	Monitoramento	Os sistemas de controle diagnóstico que os gestores usam para monitorar os resultados organizacionais e corrigir os desvios.	
Tensões dinâmicas	Forças positivas e forças negativas	Dilemas organizacionais inerentes ao ambiente organizacional gerados pelo uso conjunto de sistemas de crenças e controle interativo (forças positivas) e sistemas de limites e controle diagnóstico (forças negativas).	

O terceiro construto, apresentado na Tabela 10, é formado pelas categorias dimensão da significação, dominação, legitimação e dualidade da estrutura, com as respectivas subcategorias e definição constitutiva.

Tabela 10. Construto da pesquisa: Significação, dominação, legitimação e dualidade da estrutura no sistema orçamentário

Categorias	Subcategorias	Definição Constitutiva	Autores
Significação	Regras sociais	Regras sociais compartilhadas, conceitos e teorias que são elaboradas para dar sentido às atividades organizacionais.	Macintosh e Scapens (1990, 1991); Junquillo (2003);
	Esquema interpretativo	Conjunto de conhecimentos dos atores, aplicados reflexivamente na sustentação da comunicação.	Dillard et al. (2004); Jack (2005); Conrad (2005);
	Comunicação	Linguagem por meio da qual a realidade é construída socialmente. Comunicação de significados nos processos de interação cotidiana.	Chung e Parker (2008); Busco (2009); Englund et al. (2011); Giddens (2013)
Dominação	Recursos alocativos	Recursos materiais envolvidos na geração do poder. Dizem respeito a formas de capacidade transformadora, gerando controle sobre objetos, bens ou fenômenos materiais. Derivam do domínio humano sobre a natureza.	Macintosh e Scapens (1990, 1991); Junquillo (2003); Dillard et al. (2004); Chung e Parker (2008); Conrad (2005); Englund et al. (2011); Giddens (2013); Englund e Gerdin (2014)
	Recursos autoritários	Recursos não materiais envolvidos na geração do poder. São tipos de capacidade transformadora, que geram controle sobre pessoas. Resultam do domínio de alguns atores sobre os outros.	
	Facilidade	Meios que os atores utilizam como forma de alcançar objetivos e resultados.	
	Poder	Poder em sistemas sociais que desfrutam de certa continuidade no tempo e no espaço. Pressupõe relações regularizadas de autonomia e dependência entre atores ou coletividades em contextos de interação social.	
Legitimação	Obrigações morais	Obrigações recíprocas dos atores de um sistema social. Envolvem regras que orientam os comportamentos dos agentes.	Macintosh e Scapens (1990, 1991); Junquillo (2003); Dillard et al. (2004); Chung e Parker (2008); Conrad (2005); Englund et al. (2011); Giddens (2013)
	Regras normativas	Códigos ou regras (normas) para conduta apropriada.	
	Sanção	Sancionamento dos modos de conduta social. Sanções usadas para recompensar ou penalizar outros agentes de acordo com sua conformidade ou não com os códigos de conduta.	
	Produção de Moralidade	Constituição moral da ação social. Consciência coletiva ou consenso moral da instituição, possibilitando a unidade de toda a ordem social.	
Dualidade da estrutura	Estrutura e Agência	Produção e reprodução dos sistemas por meio da interação entre a estrutura (regras e recursos) e agência (ação social) constituindo a dualidade da estrutura. SCGs podem ser concebidos como parte de sistemas sociais, e possuem três propriedades principais: (i) estruturas - sistemas de regras e recursos; (ii) modalidade - meio pelo qual estrutura produz ação; (iii) interação - ações tomadas pelos membros da organização que trabalham nesses sistemas.	Macintosh e Scapens (1991, 1990); Chung e Parker (2008); Gurd (2008); Englund et al. (2011); Kilfoyle e Richardson (2011); Englund e Gerdin (2014); Giddens (1976, 2000,2013)

Os construtos da pesquisa, por meio das categorias e subcategorias extraídas da literatura e a partir da sua operacionalização, orientam a construção dos elementos que permitem a análise das tensões dinâmicas geradas pelas quatro alavancas, no sistema

orçamentário (planejamento e controle) de empresa familiar (características familiares), sob uma visão de dualidade da estrutura (significação, dominação, legitimação, estrutura e agente).

3.4 SELEÇÃO DO CASO

Para Eisenhardt (1989), os casos podem ser escolhidos para estender a teoria emergente ou preencher categorias teóricas, não devendo ser selecionados de forma aleatória. Stake (1995) menciona que para selecionar o caso, o primeiro critério refere-se a maximizar o que se pode aprender, assim, é preciso considerar com cuidado a singularidade e os contextos das seleções alternativas, o que pode ajudar ou restringir as aprendizagens. Desse modo, a seleção do caso (a empresa estudada nesta pesquisa), deu-se por preencher as características e condições necessárias para responder ao problema da pesquisa.

Para a seleção do caso, primeiramente buscou-se informações com o *controller* da empresa, por meio de ligações telefônicas e mensagens trocadas via *whatsapp*, em relação às características da empresa familiar, se possuía membros da família na gestão do negócio, se o controle da propriedade é da família, o porte da empresa, bem como informações sobre planejamento estratégico, sistema orçamentário, tempo de uso do instrumento, se há reuniões de discussão do sistema orçamentário e se há sistema de recompensas. Stake (1995) destaca que, se possível, é importante escolher as causas para a investigação, para isso um possível informante pode ser selecionado e com os atores dispostos a agir, comentar sobre os propósitos da pesquisa.

Após as informações obtidas com o *controller*, foi agendada para o dia 26.11.2017 uma reunião com a gestora de recursos humanos, que faz parte da família, para apresentar a proposta da pesquisa e verificar a possibilidade de realizar o estudo de caso. Nesta reunião, foram apresentadas a Carta de Apresentação (Apêndice A), o problema, o objetivo, as formas de coleta de dados e as contribuições práticas que o estudo pode proporcionar à gestão da empresa. Também se buscou conhecer mais sobre o sistema de gestão da empresa. No dia 04.12.2017 a gestora de recursos humanos informou, pelo *whatsapp*, que seria possível a realização da pesquisa. Nesta ocasião definiu-se que a coleta dos dados seria iniciada em 2019.

A partir dos contatos iniciais percebeu-se que a empresa possuía estrutura, características e informações necessárias para permitir a compreensão de como ocorrem as tensões dinâmicas do sistema orçamentário na empresa familiar, pois atende condições como: (i) é uma empresa com gestão e propriedade familiar; (ii) possui um sistema orçamentário que permite a investigação das tensões dinâmicas; e (iii) possui cultura, maturidade, tamanho,

recursos e regras adequados para analisar a presença da dualidade da estrutura. Este processo de seleção da empresa aconteceu juntamente com a realização do projeto de pesquisa, iniciado no segundo semestre de 2017.

A empresa selecionada para a pesquisa atua no mercado há mais de cinco décadas e é gerenciada pela segunda e terceira gerações, que inclusive detêm a totalidade do capital da empresa. Chua et al. (1999) apresentam como aspectos essenciais à empresa familiar: (i) a visão mantida para a empresa, por uma família ou um pequeno grupo de famílias; e (ii) a intenção da condição dominante de moldar e perseguir essa visão, por gerações da mesma família ou pequeno grupo de famílias. Na empresa selecionada a visão mantida é de continuidade do negócio familiar, manifestada por meio do processo sucessório, e o controle da propriedade, como forma de assegurar os interesses familiares quanto aos direcionamentos futuros.

Entre os meses de setembro de 2017 e setembro de 2019 realizou-se contatos com o *controller* da empresa pelo aplicativo *whatsapp* e por telefone, para esclarecer aspectos gerais sobre a gestão familiar, número de funcionários, familiares envolvidos na gestão e sistema orçamentário. Em setembro de 2019 foi apresentada à empresa, para assinatura, a Declaração da Empresa, sobre a ciência do projeto de pesquisa (Apêndice C). Tal documento foi recepcionado pelo *controller* e assinado pelo diretor financeiro em 25.09.2019, autorizando a realização do estudo. Na ocasião apresentou-se o Protocolo de Estudo de Caso (Apêndice B) ao *controller*, bem como informações que o projeto de pesquisa seria avaliado pelo Comitê de Ética da UFSC. Yin (2015) destaca que o protocolo de estudo de caso é um documento que permite aumentar a confiabilidade da pesquisa do estudo de caso e orienta o pesquisador na realização de um caso único ou múltiplos casos. De posse da Declaração da Empresa (Apêndice C), assinada pelo diretor financeiro, realizou-se a submissão do projeto de pesquisa e demais documentos exigidos junto à Plataforma Brasil para encaminhamento ao Comitê de Ética, cuja aprovação aconteceu em novembro de 2019, mediante Parecer Consubstanciado (Anexo A).

3.5 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

Os instrumentos utilizados para coleta de dados compreenderam: (i) entrevistas semiestruturadas; (ii) documentação; (iii) observação; e (iv) triangulação de dados. Para Scapens (1990) e Eisenhardt (1989), essas são as fontes típicas de evidências para um estudo de caso. Essas fontes de dados, comuns na pesquisa interpretativista, permitem responder ao problema de pesquisa. Englund e Gerdin (2014) destacam que são diversas as fontes de dados

normalmente utilizadas nas pesquisas que possuem como pano de fundo a TE, como entrevistas, conversas informais, documentos como jornais e observações em reuniões, e sessões de treinamentos, durante as atividades do trabalho.

À medida que os dados eram coletados e analisados, adequações nas entrevistas e observações subsequentes foram realizadas. Os *insights* emergentes durante a coleta de dados geralmente revelam novas ideias que inspiram nova coleta de dados, processos analíticos alternativos e mesmo uma nova pergunta de pesquisa (Bansal, Smith & Vaara, 2018). Para Scapens (1990, p. 274), “o pesquisador deve estar constantemente alerta para evidências que parecem ser importantes na explicação do caso, e deve permitir que questões e teorias emerjam do caso, em vez de serem impostas a ele”.

Além da aplicação de instrumentos formais para a coleta dos dados, utilizou-se imagens observadas nos ambientes em que aconteciam as entrevistas, na portaria e no *hall* de entrada. Além disso, perguntas adicionais foram realizadas ao *controller* pelo aplicativo *whatsapp*. Para Scapens (1990), ao colecionar provas formalmente, é importante que o pesquisador esteja ciente de evidências informais. Deve estar preparado para acompanhar pistas informais de forma apropriada, por exemplo, fazendo perguntas adicionais, entrevistando outros gestores, observando reuniões, e assim por diante.

A coleta de dados foi realizada no período de dez meses, de 2019 a 2020. O agendamento das entrevistas inicialmente era realizado com o *controller*, depois este repassou os contatos dos entrevistados, para que se realizasse a agenda de acordo com a disponibilidade de cada um. Os documentos eram solicitados durante as entrevistas, conforme necessidade. As observações foram realizadas durante as entrevistas, nos ambientes em que ocorriam, como setor de recursos humanos, controladoria, financeiro, vendas e produção. No início da coleta de dados visitou-se as instalações da produção para conhecer as operações, visita que foi conduzida pela analista de qualidade.

As evidências durante o processo de pesquisa eram anotadas em um diário de campo, por meio de um caderno e em arquivo de texto, e serviram também para o planejamento da coleta de dados e cronograma de acesso ao campo. Gibbs (2009) destaca que o diário de campo consiste em anotações realizadas durante ou após o campo em que foram realizadas as entrevistas. Desse modo, o diário de campo, nesta pesquisa, serviu para organizar a coleta em termos de agendamento de entrevistas, registros das observações realizadas dos ambientes e comportamento dos indivíduos e documentos analisados, além de anotar pontos que precisariam ser confirmados em outro momento da coleta, com outro entrevistado ou documento, de forma a possibilitar a triangulação de dados.

3.5.1 Entrevistas

Stake (2015) explica que as entrevistas, na pesquisa qualitativa, buscam: (i) obter informações ou interpretações que precisam ser fundamentadas pelas pessoas entrevistadas; e (ii) descobrir sobre algo que o pesquisador não consegue observar por ele mesmo. Merriam (2009, p. 87) descreve que “o principal objetivo de uma entrevista é obter um tipo especial de informação. A entrevista se faz necessária quando não observamos comportamentos, sentimentos ou como as pessoas interpretam o mundo ao seu redor”.

Os sujeitos da pesquisa foram selecionados considerando alguns critérios: (i) os entrevistados serem membros e não membros da família; e (ii) o envolvimento na gestão da empresa, em termos de sistema orçamentário, no que se refere à definição do planejamento e controle orçamentário. Os sujeitos entrevistados foram o diretor, *controller*, gerentes e analistas das áreas de vendas, financeiro, produção, recursos humanos, todos profissionais envolvidos com planejamento e controle do sistema orçamentário, bem como uma consultora externa na área de governança corporativa.

Evidenciam-se na Tabela 11 a codificação dos entrevistados, função, setor de atuação, tempo de empresa, tempo na função e duração da entrevista em minutos, dos sujeitos da pesquisa.

Tabela 11. Lista de sujeitos da pesquisa

Função	Setor de Atuação	Tempo de Empresa (anos)	Tempo na Função (anos)	Duração da Entrevista (minutos)
<i>Controller</i>	Controladoria	7	7	192
Analista de Folha de Pagamento	Recursos Humanos	29	19	92
Gerente Financeira	Financeiro	16	16	85
Analista de Custos	Produção	1,8 meses	1,8 meses	92
Gerente Industrial	Produção	21	16	66
Gerente de Vendas	Vendas	40	18	74
Consultora em Governança Corporativa	Consultoria Externa	1,2 meses	1,2 meses	52
Diretor Administrativo Financeiro	Diretoria	41	33	34

Todas as entrevistas foram realizadas com agendamento prévio, sendo seis realizadas nas dependências da empresa e duas pela plataforma zoom. No início de cada entrevista, foram apresentados o Protocolo de Estudo de Caso (Apêndice B), o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) (Apêndice D) e solicitada a autorização para gravação. Todos os entrevistados autorizaram a gravação, totalizando 687 minutos. Além das entrevistas presenciais, outros meios de contato foram utilizados, como *e-mails* e *whatsapp*, com o objetivo de esclarecer dúvidas relacionadas às perguntas da pesquisa, ou por iniciativa do entrevistado

para complementar pontos que haviam sido comentados durante a entrevista presencial. Esclareceu-se aos entrevistados, no início de cada entrevista, que dúvidas sobre as perguntas poderiam ser questionadas durante a apresentação.

As entrevistas seguiram o roteiro de entrevista constante na Tabela 12, composto de três blocos. No primeiro bloco tem-se o perfil do entrevistado, sua história na organização e sua percepção sobre as características familiares. No segundo, abordam-se os sistemas de crenças, de limites, controle interativo, controle diagnóstico e tensões dinâmicas no sistema orçamentário. Por fim, significação, dominação, legitimação e a dualidade da estrutura no sistema orçamentário. O roteiro de entrevista foi elaborado com base no modelo conceitual e operacionalizado conforme construtos da pesquisa.

Tabela 12. Roteiro de entrevista

Subcategorias	Perguntas
Primeiro Bloco: Perfil do entrevistado, sua história na organização e percepção sobre as características familiares	
Trajetória na gestão	Você pode comentar a respeito da sua trajetória na gestão da empresa?
Propriedade/Gestão	Você pode comentar sobre a propriedade e gestão da organização?
Retorno/Recompensas	Você pode comentar sobre o retorno e recompensas na organização?
Segundo Bloco: Sistemas de crenças, limites, controle interativo, controle diagnóstico e tensões dinâmicas no sistema orçamentário	
Visão, missão, valores e propósitos	Como acontece a comunicação da visão, missão, valores e propósitos da organização?
Limites e regras	Como são os limites e as regras no sistema orçamentário?
Envolvimento	Como é envolvimento dos níveis de gestão da empresa para definir e controlar seus orçamentos?
Monitoramento	Como acontece o monitoramento em relação ao cumprimento dos itens orçamentários na empresa?
Tensões Dinâmicas	Todas as respostas das perguntas anteriores destacadas no segundo bloco.
Terceiro Bloco: Significação, dominação, legitimação e a dualidade da estrutura no sistema orçamentário	
Regras sociais	Como são desenvolvidas as funções de planejamento e controle do sistema orçamentário?
Esquema interpretativo	Como as pessoas envolvidas no sistema orçamentário aplicam seus conhecimentos técnicos na comunicação das atividades orçamentárias?
Comunicação	Como acontece a comunicação entre superior e subordinado no sistema orçamentário?
Recursos alocativos	Quais e como os recursos financeiros, tecnológicos e físicos são utilizados no sistema orçamentário?
Recursos autoritários	Como são os recursos não monetários no sistema orçamentário?
Facilidades	Como são os meios para o alcance dos objetivos e metas?
Poder	Como acontece a influência do poder dos gestores familiares no alcance dos resultados do sistema orçamentário?
Obrigações morais	Como ocorrem as atribuições das obrigações com o sistema orçamentário pelos gestores aos seus subordinados?
Regras normativas	Como são as regras normativas no sistema orçamentário?
Sanção	Como são as sanções das condutas no sistema orçamentário?
Produção de moralidade	Como acontece a produção de moralidade no sistema orçamentário?
Dualidade da Estrutura	Todas as respostas das perguntas anteriores destacadas no terceiro bloco.

O roteiro de perguntas foi adaptado de acordo com a posição de cada entrevistado na

organização. Stake (1995) enfatiza que o estudo de caso qualitativo dificilmente acontece como uma pesquisa com as mesmas perguntas realizadas a cada entrevistado, pois espera-se que cada entrevistado tenha experiências únicas e histórias especiais para contar. O entrevistador qualitativo deve chegar com uma pequena lista de perguntas orientadas para as questões.

Durante as entrevistas houve a preocupação de utilizar uma linguagem mais acessível com os entrevistados, no que se refere às dimensões de significação, dominação e legitimação da TE, bem como aos sistemas de controle das quatro alavancas, sistemas de crenças e sistemas de limites, sistemas de controle interativo e sistemas de controle diagnóstico. Durante a aplicação, as perguntas realizadas não necessariamente seguiam a sequência exposta no roteiro, isso em função das contextualizações das respostas dos entrevistados. Na sequência a realização das entrevistas, foram realizadas as transcrições, que segundo Gibbs (2009), consiste em um processo interpretativo.

3.5.2 Observações

Para Stake (1995), a observação leva o pesquisador do estudo de caso qualitativo a uma maior compreensão do caso, além de permitir o registro dos eventos para fornecer uma descrição relativamente incontestável para análise posterior e elaboração do relatório final. É preciso deixar a ocasião contar sua história, a situação, o problema, a resolução ou a irresolução do problema. Merriam (2009, p. 118) explica que a observação “é um instrumento de pesquisa quando é sistemática, quando aborda uma questão de pesquisa específica e quando está sujeita a verificações e balanços na produção de resultados confiáveis”.

A observação utilizada foi não participante e realizada durante as entrevistas e circulação nos ambientes da empresa durante as visitas. Notas de campo foram realizadas a partir dessas observações, de modo a compreender o problema e buscar argumentos para elaboração da análise dos dados. Merriam (2009, p.121) destaca que “cada experiência de observação tem seu próprio ritmo e fluxo, não existe um tempo ideal de observação e nem há um padrão preferido”.

No diário de campo as observações foram relacionadas como: (i) ambiente organizacional; (ii) cotidiano das atividades; (iii) comportamento dos indivíduos. As observações ajudaram a conhecer: (i) o ambiente organizacional da empresa, como espaços físicos dos setores, *hall* de entrada, o processo produtivo, produtos, as imagens nos ambientes; (ii) o cotidiano das atividades, o dia a dia das atividades ligadas ao planejamento e controle orçamentário, que envolvem as crenças, valores, regras, as características da empresa familiar

e interação entre os setores; e (iii) o comportamento dos indivíduos, familiares e não familiares, envolvidos com as tensões dinâmicas no sistema orçamentário.

3.5.3 Documentos

Coletar dados por meio de documentos segue a mesma linha de pensamento de entrevistar ou observar: se faz necessário ficar atento e ter a mente aberta para pistas inesperadas. A maioria dos pesquisadores de campo mantém recortes de documentos, codificando-os ou arquivando-os, para fácil recuperação quando da análise dos dados (Stake, 1995). Para Merriam (2009, p.155-156), uma das principais vantagens dos documentos é que “constituem um produto do contexto em que foram produzidos e, portanto, fundamentados no mundo real, em que a presença do investigador não altera o que está sendo estudado. Apresentam-se na Tabela 13 os documentos utilizados e a análise realizada.

Tabela 13. Documentos analisados

Documentos	Evidências
Sistema <i>Business Intelligence</i>	Dados sobre orçamento, objetivos, metas, indicadores de desempenho, faturamento.
<i>Site, facebook e instagram</i> da empresa	História, missão, visão, valores, produtos, principais eventos, prêmios e certificações, aspectos relacionados a qualidade e responsabilidade social e ambiental, integrantes da família, quantidade de colaboradores, projetos sociais, oportunidades de trabalho.
Controles gerenciais e outros	Relatórios de Procedimentos Operacionais Padrão (POPs), Planilha padrão do orçamento, balancete comentado, planilha da estrutura dos centros de custos.
Livro da história dos 50 anos da empresa	História da empresa, missão, visão, valores, objetivos, suas principais conquistas e as gerações.

A análise dos documentos tem como propósito complementar os dados coletados nas entrevistas e observações, principalmente no que se refere à história da organização. Os endereços eletrônicos não foram mencionados e nem referenciados, de forma a resguardar o anonimato da empresa investigada.

3.5.4 Triangulação de dados

O pesquisador do estudo de caso deve ficar atento ao gerenciamento dos dados, pois além de uma grande quantidade, a variedade de fontes pode apresentar dados diferentes, incompatíveis e até mesmo contraditórios, desafiando o pesquisador a entendê-los (Merriam, 2009). Neste estudo, na busca de maior validade das fontes, novos significados e maior comprovação do construto, utilizou-se a triangulação de dados.

A triangulação de dados consiste no processo de coletar múltiplas fontes de evidência em uma questão específica. A validade de determinada fonte de evidência deve ser avaliada

coletando outras provas dessa fonte. Se surgirem distorções características sobre uma fonte particular, o pesquisador poderá avaliar a validade das evidências dessa fonte (Scapens, 1990). “A triangulação é utilizada para fortalecer os significados que atribuímos às coisas e para descobrir novos significados” (Stake, 2015, p. 104). Para Eisenhardt (1989), a triangulação realizada por vários métodos de coleta de dados possibilita melhor comprovação dos construtos. Diante dessas condições, observa-se na Figura 8, a triangulação dos dados desta pesquisa.

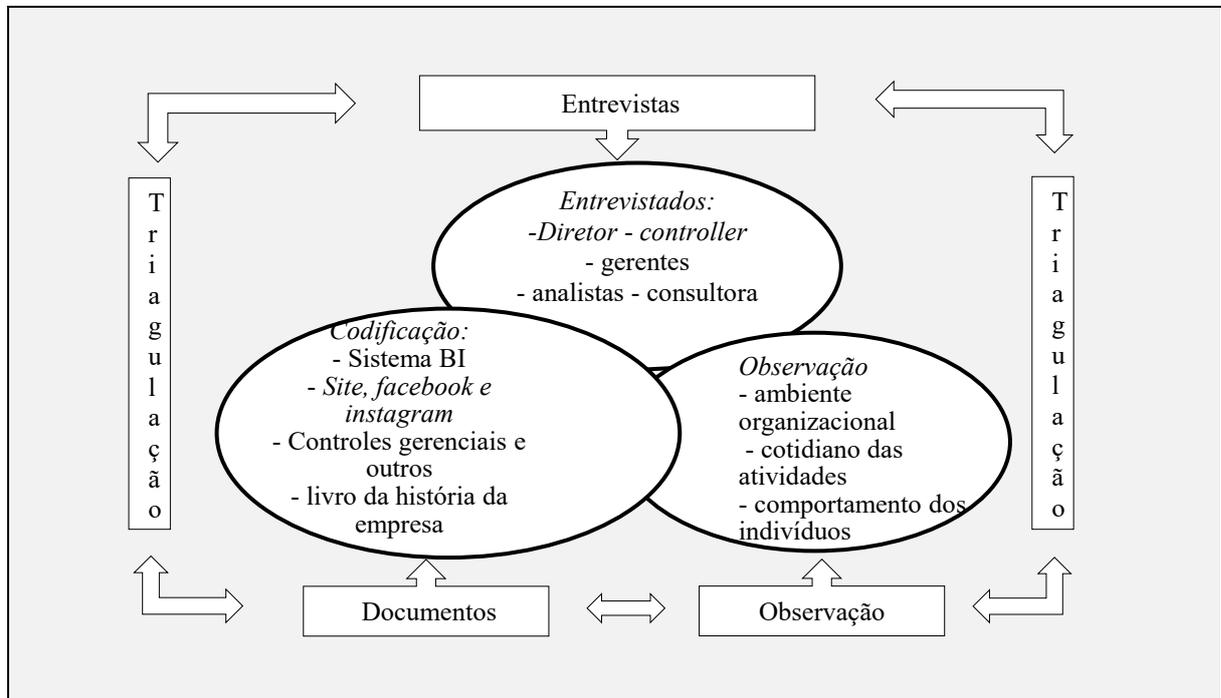


Figura 8. Triangulação de dados ou das fontes de pesquisa

A triangulação foi realizada por meio de entrevistas com diretor, *controller*, gerentes, analistas e consultora, observação do ambiente organizacional, cotidiano das atividades e comportamento dos indivíduos e documentos como o Sistema *Business Intelligence*, *site*, *facebook* e *instagram*, controles gerenciais e livro da história da empresa, além de outros dados, que permitiram analisar simultaneamente os dados coletados, confrontando e confirmando-os.

3.6 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Na pesquisa qualitativa o processo de coleta e análise de dados deve ser recursivo e dinâmico, o que não significa que a análise esteja concluída quando todos os dados foram coletados, ao contrário, a análise torna-se mais intensa à medida que o estudo avança (Merriam, 2009). Nesta pesquisa a análise dos dados em vários momentos aconteceu simultaneamente à coleta.

Para a análise dos dados utilizou-se a Análise Textual Discursiva (ATD), um processo auto-organizado de construção de compreensão, em que novos entendimentos emergem de uma sequência recursiva de três componentes principais (ou etapas), que compõem um ciclo: (i) unitarização: desconstrução dos textos do *corpus*; (ii) categorização: estabelecimento de relações entre os elementos unitários; e (iii) comunicação: o captar do novo emergente em que a nova compreensão é comunicada e validada (Moraes, 2003). Para Moraes (2003, p.192), “a ATD tem se mostrado especialmente útil nos estudos em que as abordagens de análise solicitam encaminhamentos que se localizam entre soluções propostas pela análise de conteúdo e a análise de discurso”. Nesta tese a ATD foi realizada com o auxílio do *software* Nvivo, para a organização dos dados, o que contribuiu para a unitarização, categorização e comunicação. A ATD foi realizada a partir das entrevistas, dos registros das observações das notas de campo e dos documentos.

Na primeira etapa da ATD neste estudo, a unitarização, ocorreu a desmontagem dos textos, com o exame em detalhes dos materiais, fragmentando-os no sentido de atingir unidades de análise, ou seja, enunciados referentes ao fenômeno estudado. As unidades de análise são definidas em função de um sentido pertinente aos propósitos da pesquisa, podendo ser definidas por categorias *a priori*, quando se conhece de antemão os grandes temas de análise, ou por categorias emergentes, quando se constrói as categorias a partir da análise (Moraes, 2003).

Inicialmente foram examinadas detalhadamente as transcrições das entrevistas, anotações referentes às observações da estrutura organizacional da empresa, do cotidiano das atividades que envolvem crenças, valores, regras, características da empresa, bem como o comportamento dos indivíduos envolvidos com o sistema orçamentário e os documentos. Na sequência, as unidades/temas de análise foram definidas, considerando categorias *a priori*, dos construtos. Após fragmentar o texto, identificou-se as unidades de análise com suas respectivas subcategorias, apresentadas na Tabela 14.

Tabela 14. Unitarização

Unidades/Temas	Subcategorias
Características familiares	- propriedade e gestão - retorno e recompensas
Sistemas de crenças, limites, controle interativo, diagnóstico e tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar	- visão, missão, valores, propósitos - limites e regras - envolvimento - monitoramento - forças positivas - forças negativas
Significação, dominação, legitimação e dualidade da estrutura no sistema orçamentário de empresa familiar	- regras sociais - esquema interpretativo - comunicação - recursos alocativos - recursos autoritários - facilidade - poder - obrigações morais - regras normativas - sanção - produção de moralidade - estrutura - agência

Na segunda etapa da ATD, ocorreu a categorização, ou seja, o estabelecimento de relações entre as subcategorias, combinando-as e classificando-as, no sentido de compreender como esses elementos unitários são reunidos na formação de conjuntos mais complexos, as categorias. As categorias de análise devem estar de acordo com os objetivos e objeto de análise. Dois tipos de categorias podem ser utilizados na ATD: (i) categorias *a priori*, que constituem-se de construções que o pesquisador elabora antes de realizar a análise dos dados; e (ii) categorias emergentes, que são construções teóricas elaboradas a partir das informações do *corpus* (Moraes, 2003).

Apresenta-se na Tabela 15 a categorização *a priori*, com as unidades/temas e suas respectivas categorias e subcategorias temáticas de análise. É possível perceber que os temas se constituem em parte dos objetivos específicos do estudo e as categorias temáticas e subcategorias temáticas de análise partiram dos aspectos considerados nos construtos da pesquisa.

Tabela 15. Categorização: categorias e subcategorias a priori

Unidades/Temas	Categorias temáticas	Subcategorias temáticas	Aspectos analisados nas subcategorias
Características da empresa familiar	Características	Propriedade e gestão	- percentual de propriedade e níveis de parentesco - poder do fundador - características emocionais e intuitivas - orgânica e relação mútua entre os gestores
		Retorno e recompensas	- os resultados não econômicos são importantes - benefícios privados - favorecimento - critérios particularistas
Sistemas de crenças, limites, controle interativo e diagnóstico no sistema orçamentário de empresa familiar	Sistemas de crenças	Visão, missão, valores, propósitos	- visão e missão do negócio - valores e orientação dos propósitos - comprometimento
	Sistemas de limites	Limites e regras	- código de ética e conduta - regras aceitáveis - ações evitadas
	Sistemas de controle interativo	Envolvimento	- níveis de gestão envolvidos - ideias, soluções e o aprendizado - discussão rotineira - flexibilidade
	Sistemas de controle diagnóstico	Monitoramento	- monitoramento de forma rígida - pressão por objetivos - cobrança com frequência
Significação, dominação, legitimação, no sistema orçamentário de empresa familiar.	Significação	Regras sociais	- função de planejamento orçamentário - função de controle orçamentário
		Esquema interpretativo	- conhecimentos aplicados
		Comunicação	- reuniões - participação - comunicação dos resultados - discussão dos planos de ação
	Dominação	Recursos alocativos	- recursos financeiros, tecnológicos e/ou físicos
		Recursos autoritários	- domínio no que se refere a conhecimento técnico e autoridade de superior e subordinado
		Facilidade	- sistema de recompensas; controle por indicadores; outras formas
		Poder	- autonomia dos subordinados - influência dos subordinados
	Legitimação	Obrigações morais	- responsabilidades definidas dos superiores e subordinados
		Regras normativas	- normas definidas que levam a comportamentos legitimados
		Sanção	- sanções para recompensa ou penalização dos indivíduos
Produção de moralidade		- consenso moral	

Esta tese partiu de categorias definidas a priori com base em teorias escolhidas previamente, e transformações gradativas foram realizadas no conjunto a partir do exame das informações do *corpus* de análise. Assim, para duas categorias dos construtos, tensões dinâmicas e dualidade da estrutura, foi utilizado um método misto de categorias, conforme

preconizado por Moraes (2003). Apresentam-se na Tabela 16 as categorias e subcategorias mistas que emergiram na análise e interpretação dos dados.

Tabela 16. Categorização: categorias e subcategorias mistas

Unidades/Temas	Categorias temáticas	Subcategorias temáticas	Aspectos analisados nas subcategorias
Tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar	Tensões Dinâmicas	Sistemas de crenças e sistemas de controle interativo (forças positivas) Sistemas de limites e sistemas de controle diagnóstico (forças negativas)	- valores organizacionais x busca de oportunidades - visão da empresa de crescimento x foco no curto prazo - flexibilidade x controle - gestão de segunda geração x gestão de terceira e quarta gerações - demandas de longo prazo x demandas de curto prazo - perpetuidade da empresa x foco em resultados de curto prazo - lucro e crescimento x risco
Perspectiva da dualidade da estrutura	Dualidade da estrutura	Estrutura e agência	- interação entre as estruturas (significação, dominação e legitimação) e o agente (comunicação, poder e sanção)

Na terceira etapa da ATD tem-se a comunicação, que compreende a compreensão do todo, adquirida por meio da imersão no material oriundo das etapas anteriores. O investimento na comunicação dessa nova compreensão, assim como de sua crítica e validação (Moraes, 2003), permitiram a compreensão de como ocorrem as tensões dinâmicas no sistema orçamentário da empresa familiar, sob a perspectiva da dualidade da estrutura, conforme se observa na Figura 9.

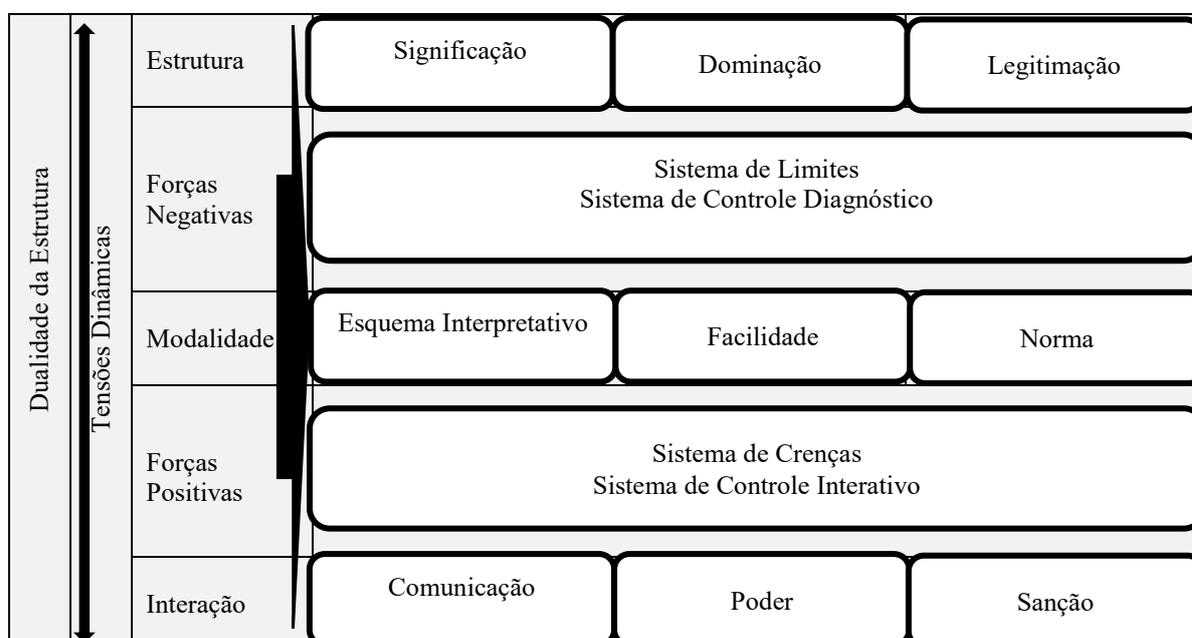


Figura 9. Comunicação: categorias e subcategorias para análise dos dados

Em síntese, a análise de dados partiu dos dados brutos, transcrição das entrevistas e

anotações do diário de campo e documentos, que foram organizados e preparados para análise. A partir da leitura completa dos dados, realizou-se a ATD, com início na unitarização, categorização e comunicação.

3.7 VALIDADE E CONFIABILIDADE CIENTÍFICA

Validade e confiabilidade científica, nesta pesquisa, se constituíram de critérios como fidedignidade, credibilidade e transferibilidade, conforme preconizam Denzin e Lincoln (2006). A fidedignidade inicialmente consistiu na transcrição integral de todas as entrevistas realizadas. Na análise e descrição dos dados, as falas dos entrevistados foram destacadas, de forma a deixar evidente o que o entrevistado abordou, a interpretação da pesquisadora e a fundamentação com a teoria.

A credibilidade do estudo constitui-se pela permanência da pesquisa em campo, o que permitiu conhecer a estrutura da empresa, seu processo fabril, as características enquanto empresa familiar, tensões dinâmicas que norteiam o sistema orçamentário, sob um olhar de estrutura e agente envolvendo-se reciprocamente. Realizou-se também a triangulação dos dados por meio da utilização de várias fontes de evidências (entrevistas, documentos e observação). Além disso, a credibilidade envolveu a conferência dos principais resultados da pesquisa pelo *controller* da empresa.

No que se refere à transferibilidade, a metodologia apresenta detalhadamente os procedimentos utilizados para a realização da pesquisa, em relação aos sujeitos, formas de coleta e análise dos dados, para permitir que o estudo seja aplicado em outros contextos. Os resultados aqui obtidos referem-se a um determinado contexto e tempo, e assim a transferibilidade é possível em contextos semelhantes e desde que os procedimentos utilizados sejam replicados.

3.8 DESENHO DA TRAJETÓRIA DA PESQUISA

O desenho da trajetória da pesquisa é apresentado na Figura 10, formado por cinco etapas. Na primeira tem-se o tema da pesquisa, constituído pelo problema e objetivo geral. Na segunda, os fundamentos teóricos, com a trajetória epistemológica, revisão da literatura e posicionamento teórico. A terceira etapa compreende as estratégias da pesquisa, composta pelo construto, que leva aos instrumentos de coleta de dados, constituído pela entrevista

semiestruturada, observações e documentos. Na quarta etapa tem-se a análise dos dados, com a ATD, a codificação dos documentos e a análise do diário de campo das observações, o que remete à triangulação dos dados e, por fim, os resultados que respondem ao problema da pesquisa.

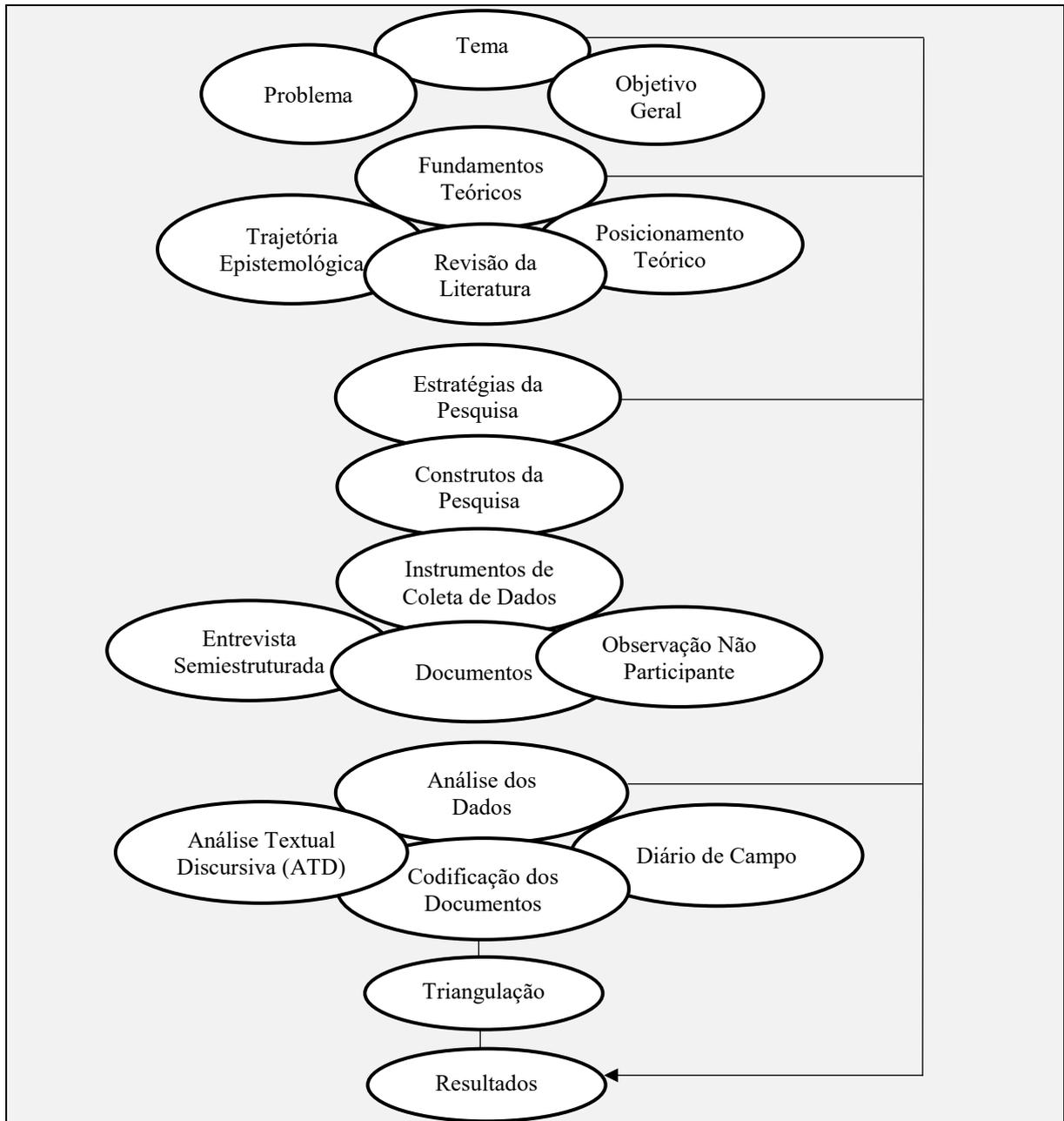


Figura 10. Desenho da trajetória da pesquisa

3.9 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Esta pesquisa possui algumas limitações que se referem ao (i) ao período de coleta de dados, (ii) à forma de coleta e análise dos dados, e (iii) ao modelo teórico adotado.

O período considerado para coleta e análise dos dados pode ser considerado uma

limitação. Apesar de acompanhar todo o processo orçamentário, de planejamento, execução e controle, envolveu apenas um ciclo orçamentário. A realidade investigada pode ser diferente se utilizado um período longitudinal maior.

A forma de coleta de dados, como as entrevistas realizadas com diretor, gerentes, *controller*, analistas e consultora também são consideradas uma limitação, já que em função da confidencialidade, informações podem ter sido omitidas pelos entrevistados. Scapens (1990) destaca que a ética do relacionamento do pesquisador com seus sujeitos pode ser considerada uma dificuldade na pesquisa na forma de estudo de caso, além das observações realizadas pelo pesquisador, que se limitaram aos dados disponíveis e a sua capacidade de observação. Otley e Berry (1994) destacam que as limitações são inerentes a qualquer capacidade de observação dos pesquisadores. Além disso, houve limitação no campo para a coleta dos dados, já que não foi autorizada a participação em reuniões orçamentárias.

A validade de cada evidência deve ser avaliada comparando-a com outros tipos de evidências sobre o mesmo problema, de forma que assuntos possam ser entrevistados, observações realizadas ou registros verificados. No entanto, não pode haver um estudo de caso objetivo e isso remete ao problema do viés do pesquisador, conseqüentemente, tem que ser aceito que a pesquisa de estudo de caso fornece uma interpretação do sistema social em estudo, não uma representação objetiva (Scapens, 1990).

Além disso, o modelo teórico pode ser considerado uma limitação, apesar de se utilizar os construtos que se julgou mais adequados, com base na vasta literatura investigada, para responder ao objetivo do estudo.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo primeiramente demonstra-se uma visão geral da empresa, crescimento ao longo dos anos, gerações e características familiares. Após, são apresentados os sistemas de crenças, limites, controle interativo e controle diagnóstico no sistema orçamentário da empresa estudada, e na sequência as tensões dinâmicas observadas no sistema orçamentário pesquisado. Analisa-se em seguida as dimensões de significação, dominação e legitimação da TE e as tensões dinâmicas no sistema orçamentário, e se finaliza o capítulo com a discussão dos resultados, ou seja, as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura. Apresenta-se na Figura 11 a estrutura de análise da pesquisa.

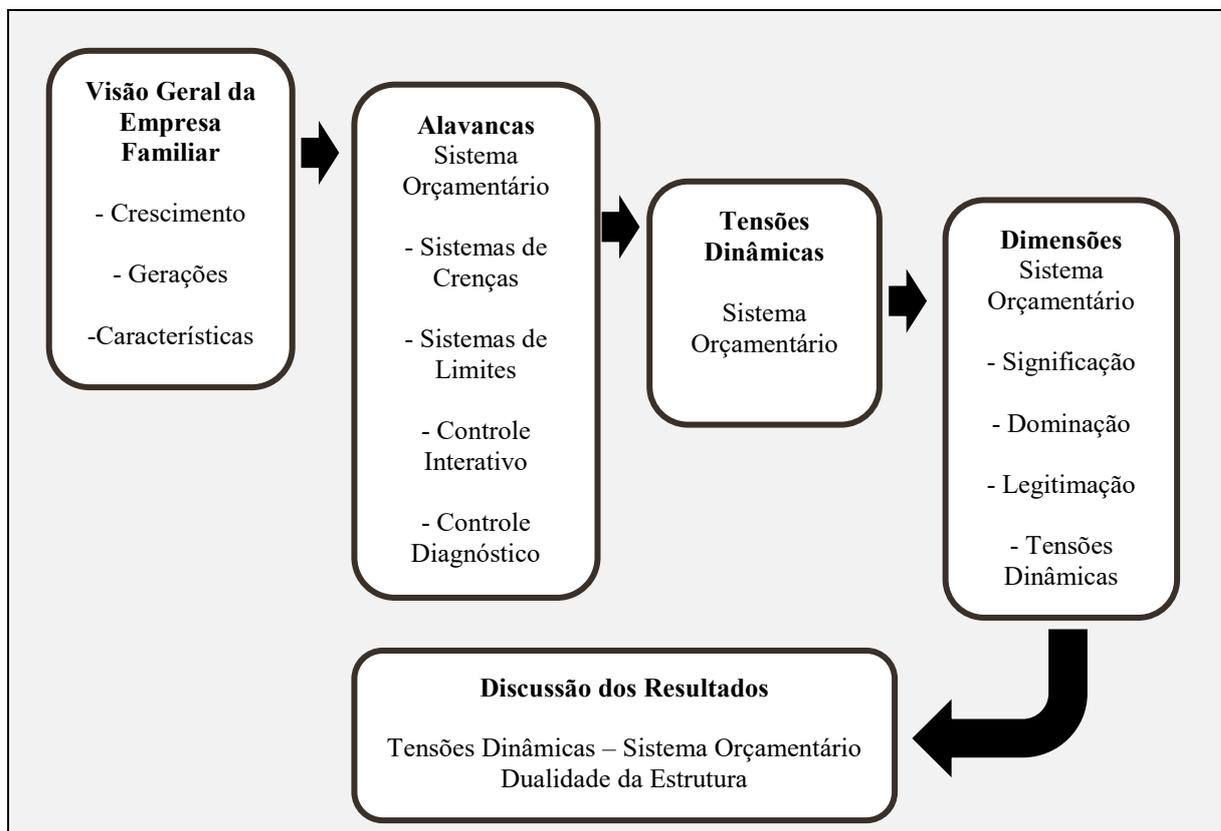


Figura 11. Estrutura de análise da pesquisa

4.1 A EMPRESA SELECIONADA E AS CARACTERÍSTICAS FAMILIARES

A empresa foi fundada oficialmente em 1962 e construída em família por quatro irmãos. Neste ano fabricava dois produtos, doce de fruta de banana e doce de fruta de batata doce, produzidos em tachos de cobre, mexidos com pá de madeira e aquecidos por uma pequena

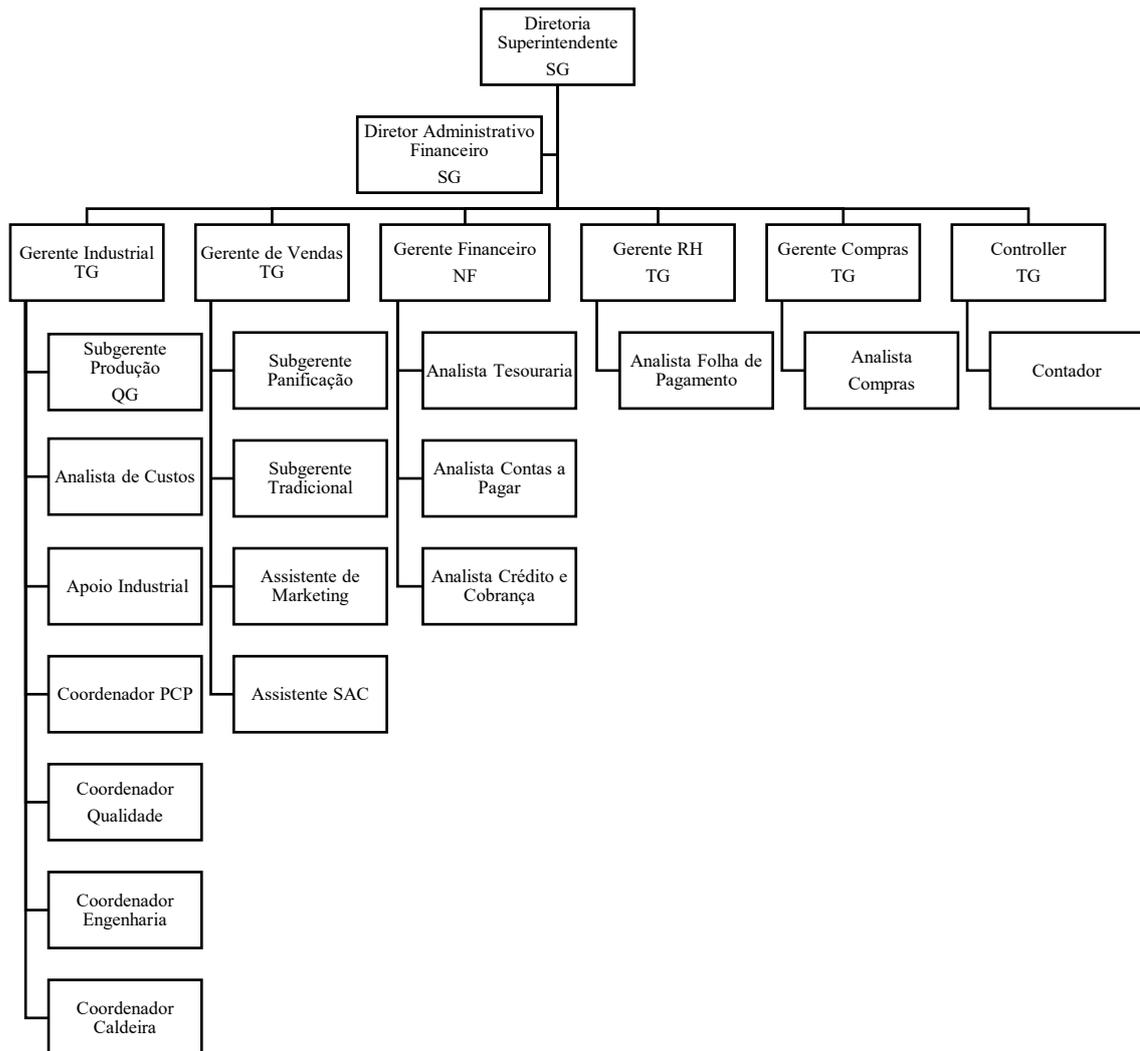
caldeira a vapor (Caderno da História, 2012).

Segundo o E8, dessa primeira geração permaneceram na empresa apenas dois irmãos, um dos quais muito visionário e empreendedor. Em 1977, faleceu um dos irmãos e o negócio continuou com o outro fundador e seus filhos, até o ano de 1987. Em 1987, uma cisão foi realizada entre os filhos e o fundador, pois o patrimônio cresceu e outros negócios surgiram, como lojas, agropecuária e transportadora. Com visão estratégica, o fundador delegou a gestão da empresa a quatro de seus filhos, que compuseram a segunda geração. Atualmente a empresa é gerenciada pela segunda, terceira e está entrando na quarta geração, e os negócios envolvem uma indústria e comércio de alimentos e uma transportadora.

A fábrica está localizada na região sul de Santa Catarina, numa instalação de aproximadamente 17.000 metros quadrados, produz mais de 120 itens, nas categorias doce de leite, recheios cremosos e forneáveis, brilhos e coberturas, doces de frutas, geleias, goiabadas, linha festa com brigadeiro, beijinho e cajuzinho, condensados lácteos compostos por leite condensado e sobremesa láctea sabor leite condensado, molhos e condimentos, e refrescos em pó (Diário de Campo, 2020).

Cerca de 325 colaboradores trabalham na empresa. Além desses empregos diretos, a empresa gera cerca de 260 indiretos por meio da equipe de vendas, com 93 representantes nos 27 estados brasileiros, e 170 produtores de leite da região sul e da serra de Santa Catarina, que fornecem diariamente 35 mil litros de leite e 35 mil litros de soro de leite. Em média, a indústria possui capacidade de produção de 3.500 toneladas por mês. Cerca de 80% das vendas vão para o segmento *food service* e 20% para o varejo (Diário de Campo, 2020).

A empresa não possui organograma legitimado, mas a consolidação das informações relacionadas à estrutura organizacional permitiu a elaboração do organograma, conforme Figura 12.

**Legenda:**

SG: Segunda Geração

TG: Terceira Geração

QG: Quarta Geração

NF: Não Familiar

Figura 12. Organograma da empresa

Atualmente os cargos de Diretor Superintendente e Diretor Administrativo Financeiro são ocupados por gestores da segunda geração. Os gerentes industrial, de vendas, de RH, de compras e o *controller* são familiares da terceira geração, a gerente financeira não pertence à família e o subgerente da produção pertence à quarta geração. Percebe-se predomínio da família nos cargos de gestão da empresa. A E3 cita: "a gente percebe que eles têm essa preocupação de que cada cantinho tem que ter alguém deles para cuidar, isso é muito nítido, é assim no comercial, compras, na área industrial, no RH. São poucas as áreas que têm um gestor que não é familiar".

A propriedade da empresa é 100% familiar, atualmente concentrada na segunda e terceira gerações, e com um executivo da quarta geração. Os níveis de parentesco que formam

a propriedade são de primeiro, segundo e terceiro grau. As constatações corroboram estudos anteriores, como o de Stewart e Hitt (2012), que constataram que empresas familiares possuem características de propriedade concentrada e baseada em parentesco.

Para o E8, a gestão é intuitiva e emocional: "todos que trabalham aqui são amigos". As tomadas de decisões finais ainda estão centralizadas na segunda geração, muitas vezes conforme características determinadas por Stewart e Hitt (2012), de forma emocional e ainda intuitiva. Para o E1, "a gestão ainda é totalmente intuitiva para a segunda geração. São pessoas de valores, honestas, que primam o respeito pelo outro. No entanto, não têm ambição em termos de resultados. Isso atrapalha. É muito forte dar jeitinho para resolver as coisas". Também afirma: "participo de todas as reuniões, se for falar em planejamento e análise, entre a terceira e quarta gerações isso já acontece mais, mas quem valida é a segunda geração. Ela não acredita muito na análise dos dados, acredita mais na intuição".

O E7 destaca que a tomada de decisão é baseada muito no conhecimento e na trajetória que a família possui dentro do negócio. "Estudos de um planejamento estratégico, com uma visão de longo prazo, eles comentam, mas na prática não é bem assim". O entrevistado cita um exemplo: "estão pensando no lançamento de um novo produto que a segunda geração acha que é o melhor, pelo que conhecem há praticamente cinquenta anos em que estão à frente dos negócios". Essa constatação é aderente às de Schulze et al. (2001) e Songini et al. (2018), que mencionam a disposição dos membros mais idosos da família de transmitir aos seus herdeiros os valores familiares (confiança, honestidade, comprometimento, respeito etc.), o que pode gerar efeitos negativos, como retroceder.

Percebe-se mudança no perfil de gestão entre segunda, terceira e quarta gerações, no que se refere ao intuitivo e emocional, em função do planejamento de sucessão realizado, da implantação de Procedimentos Operacionais Padrão (POPs), contratação de consultoria de governança corporativa e implantação do *Business Intelligence* (BI). No entanto, ainda predominam as características da segunda geração, de gestão intuitiva e emocional. Para Songini et al. (2013), são características presentes no negócio familiar o envolvimento da família na propriedade, gestão e governança e a riqueza socioemocional, que influenciam a contabilidade gerencial.

No entanto, na visão do E1, "ainda está enraizada nas pessoas da terceira geração, que estão há uns vinte anos, que a segunda geração decide tudo. Eles têm o *feeling*, eles sabem tudo, se 'põem a mão' vai dar certo, se der errado não tem problema: a empresa é deles. Assumimos juntos". Porém, também afirma que estão ocorrendo mudanças, e cita: "a minha atividade fica naquela de questionar o intuitivo com os dados", e exemplifica que "mesmo ao apresentar dados

de mercado e de custos, apontando que um negócio tende a não gerar bons resultados, a segunda geração decide tentar, apostar pela intuição".

Para o E3, "foram criados vários processos. Eu lembro que quando eu entrei aqui não tínhamos tantos procedimentos. Era uma coisa mais de conversar, não tinha uma coisa explícita e a empresa caminha muito para isso hoje, tanto que agora está num trabalho de procedimento mesmo". O E6 observa: "melhoramos muito a parte de controle, tanto que hoje acredito que está bem estruturada nesse aspecto, temos todo tipo de informação a qualquer momento e com muita confiabilidade. Então, nesse aspecto evoluímos muito".

A gestão também tem características de orgânica, com uma estrutura organizacional mais flexível e adaptável, apesar do sistema de decisão não ser descentralizado, com maior confiabilidade nas comunicações informais e relações mútuas entre os gestores, conforme destacam Stewart e Hitt (2012), apontando que essa é uma das características da gestão familiar.

Para o E4, existe um receio de cobrança entre os gestores que são da família. "Possui medo de cobrar entre eles, para não levarem para o lado familiar, receio de que a outra parte não entenda como profissional. Nesses casos, pode acontecer de pedirem para um nível inferior, que não seja da família, cobrar da outra área". Já entre gestores familiares e não familiares, o E2 destaca que percebe uma relação de respeito, de dar suporte, mas não de interferir no que está sendo gerenciado. O E7 observa que "existiam alguns conflitos familiares, mas nada significativo. Eu fui chamado justamente para analisar cada um em suas carreiras em diferentes áreas e pensar um projeto de sucessão, porque eles muitas vezes não conseguiam organizar a tomada de decisão em conjunto".

No que se refere ao retorno, para o E3 o foco é direcionado a resultados econômicos. "Eles querem muito que a empresa gere rentabilidade, e como temos um *mix* muito variado, às vezes a rentabilidade é muito pequena. Nas reuniões o foco é para tentar melhorar esses números". Reforça: "nos últimos anos [...] eles querem visualizar porque não está dando resultado". Na visão do E5, "existem as duas questões, a gente sempre procura no dia a dia estar dando foco para as pessoas, envolver as pessoas da comunidade no sentido de gerar empregos, dando prioridade e estar desenvolvendo-as". Continua, mencionando que "também tem a questão econômica, que não tem como fugir, é uma questão até mesmo de sobrevivência em termos de mercado".

Para o E6, "estamos passando por um momento difícil, o mercado está difícil para todo mundo, então obviamente hoje a nossa gestão no dia a dia é para o resultado econômico mesmo". Complementa afirmando que "se tem a preocupação com o ambiente externo, enfim, com a sociedade, com tudo que envolve, mas obviamente hoje a prioridade é total mesmo em

concentrar os esforços em cima de resultado econômico, para reverter a situação".

No entanto, o E1 destaca que "a motivação de todo mundo aqui na empresa até então não é o lucro. O objetivo é manter essa família, eu falo essa família, os colaboradores, que são aqui da cidade". Percebe-se que resultados não econômicos são importantes, mas diante do cenário atual não é o foco principal. Em pesquisas prévias, Stewart e Hitt (2012) mencionam que resultados não econômicos são importantes na empresa familiar, e Stockmans et al. (2010) e Distelberg e Sorenson (2009) apontam que o sistema familiar é orientado para a emoção e focado também em objetivos não econômicos, e o sistema de negócios é orientado a resultados e com foco em objetivos econômicos.

Em relação aos benefícios privados aos familiares, observa-se que existem, mas não em termos de resultado. Posicionando-se sobre isso, o E1 cita como exemplos desses benefícios, "a estabilidade, o acesso direto aos donos, prioridade para as oportunidades, poder trazer e escolher pessoas para contratação". O E8 destaca que benefícios existem também em termos de remuneração, que é um pouco superior em relação ao padrão de mercado.

No que se refere às recompensas, não se percebeu recompensas com base em mais favorecimento aos membros da família ou a existência de critérios particularistas, ou seja, individuais à família. A empresa não possui recompensas financeiras como participação nos resultados para os colaboradores, familiares ou não. Há recompensas não financeiras como promoção e valorização ao público. Os achados do estudo não convergem com os de Stewart e Hitt (2012), que afirmam que são características de empresas familiares, no que se refere a recompensas, o favorecimento e critérios particulares aos membros familiares.

O E5 cita: "não temos a parte de distribuição de lucros, a recompensa financeira em termos de resultados. O que se tem realmente é a recompensa de valorização das pessoas". Cita um exemplo: "as principais áreas de gerência da indústria são todas pessoas aproveitadas da própria organização, elas vão subindo pelas oportunidades dentro da empresa [...]”, e reforça, “uma coisa que eu tenho muito orgulho de falar: muitas pessoas possuem 10, 15, 25 anos de empresa, por essa questão familiar. Tem-se esse contato muito próximo com as pessoas". O E2, que não é da família, relata que “se tiver em uma reunião, eles já colocam, parabenizam a pessoa no momento. A visão que é repassada pela segunda geração é que todos aqui são funcionários e precisamos trabalhar juntos".

4.2 SISTEMAS DE CRENÇAS, DE LIMITES, DE CONTROLE INTERATIVO E DE CONTROLE DIAGNÓSTICO NO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO DA EMPRESA FAMILIAR

Os sistemas de crenças contemplam os valores fundamentais da organização e inspiram os funcionários, contemplando missão, visão e valores divulgados pela organização (Simons, 1995). A missão do negócio é "desenvolver e comercializar alimentos para consumidores e fabricantes que valorizam qualidade, satisfazendo clientes, colaboradores, acionistas, comunidade e meio ambiente" e a visão é "estar entre as melhores opções no mercado de alimentos" (Caderno da História, 2012).

Missão e visão são divulgadas formalmente no livro da história da organização, mas não são tão difundidos como os valores. Para o E5, "a missão e a visão eu vejo muito soltas, não são trabalhadas". Para a E7, "é uma empresa de uma cultura muito forte. A história é muito presente, existe um orgulho muito forte de fazer parte. Eles perseguiram o 'fazer a empresa dar certo', os propósitos, dentro dos valores, motivação muito verdadeira de trabalho". Para Simons (2000), os valores centrais da organização frequentemente emergem dos valores pessoais do fundador e fornecem orientação (embora essa orientação seja mais vaga do que concreta) para funcionários que tomam decisões não cobertas por procedimentos operacionais. Este contexto pode ser percebido de forma parcial na empresa analisada, quando gestores da segunda geração tomam decisões de modo intuitivo e emocional, e baseadas no poder do fundador, conforme características da gestão familiar apresentadas por Stewart e Hitt (2012).

Quanto aos valores, no *hall* de entrada da organização e em outros ambientes, como sala de reuniões e no *site* da empresa, há imagens com os cinco valores declarados: (i) inovação (ser proativo, alinhando conhecimento e criatividade); (ii) sustentabilidade (utilizar os recursos de forma consciente); (iii) amor pelo que se faz (fazer como se fosse para si); (iv) comprometimento (ter disciplina e responsabilidade); e (v) excelência (ser o melhor no que se faz). Para Simons (1995), os sistemas de crenças comunicam os valores centrais da organização e são considerados como parte de um sistema quando são: (i) formais; (ii) baseados em informações; e (iii) usados pelos gestores para manter ou alterar padrões nas atividades organizacionais. Mundy (2010) destaca que os valores são um conjunto explícito de princípios orientadores sob os quais todos os funcionários devem operar. Depreende-se, no caso estudado, que os valores são amplamente discutidos e divulgados, constituindo o sistema de crenças preconizado por Simons (1995).

A definição dos valores que representam a organização foi realizada por dois grupos,

familiares e não familiares, formados por gerentes e coordenadores de área. Segundo o E2, "há três anos, praticamente, cada grupo levantou cinco valores. Depois, em reunião, os grupos entraram em consenso e selecionaram cinco valores. Cada ano também é realizada uma votação para eleger pessoas que lembram e representam tal valor". Essa ação está em consonância com o que compreende um sistema de crenças e coerente com os preceitos da literatura. Para Widener (2007), o sistema de crenças comunica valores fundamentais para inspirar e motivar os colaboradores a pesquisar, explorar, criar e desenvolver ações apropriadas. Simons (1995) especifica que as declarações de missão e visão, juntamente com a declaração de valores, formalmente articulam os valores centrais, operando como alavanca dos sistemas de crenças.

No entanto, para Frow et al. (2010) e Otley (2003), um sistema de crenças requer mais do que apenas reiterar declarações de missão organizacional, mas um controle mais "profundo" sobre visão e valores compartilhados, o que pode ser estabelecido por meio de uma cultura organizacional que foi estabelecida ao longo do tempo.

Na empresa estudada, percebe-se que o elo entre o sistema de crenças e a cultura organizacional familiar são evidentes no sistema de controle orçamentário, que se constitui em importante mecanismo na comunicação dos objetivos de curto prazo da organização, bem como na promoção de entendimentos compartilhados sobre a melhor forma de atingir as metas corporativas. Mundy (2010) também considera o planejamento divisional e diretrizes orçamentárias como um sistema de crenças, pois fornece aos gestores objetivos divisionais para o próximo ano, conectando a visão e as prioridades a objetivos específicos.

Isto fica evidente no relato do E1, quando destaca que "o alcance das metas é discutido frequentemente", e exemplifica: "tenho no dia a dia os indicadores que a gerente financeira precisa apresentar. Posso monitorar isso e discutir com ela, além de ter um fórum específico para discussão dos resultados e alcance de metas, uma reunião denominada Sou Resultado". O projeto Sou Resultado foi criado em 2017, quando a empresa implantou um sistema de indicadores, que mensalmente os gestores de áreas apresentam à direção.

Com base nos depoimentos e documentos analisados, os valores orientam os propósitos do negócio, estão alinhados aos valores familiares e influenciam na forma como é conduzido o sistema orçamentário, em termos de comprometimento, disciplina e responsabilidade dos envolvidos, coadunando com a pesquisa de Oro e Lavarda (2019), que mencionam que os valores da família presentes na gestão manifestam-se nos sistemas de crenças e moldam o uso dos SCGs.

Os sistemas de limites definem o domínio aceitável de atividades para os agentes organizacionais. São os padrões mínimos de comportamentos e representam os freios da

organização (Simons, 1995, 1995a). Constatou-se que a empresa não possui código de ética e de conduta formalizados, mas percebe-se a existência e divulgação de limites e restrições de comportamentos dos agentes no sistema orçamentário, por meio dos Procedimentos Operacionais Padrão (POPs), que estão em fase de implantação, com o objetivo de padronizar processos e reduzir erros na execução das atividades, de forma a assegurar que as ações tomadas sejam padronizadas e executadas conforme o planejado.

Os achados estão de acordo com Simons (1995, 1995a) e Oro e Lavarda (2019), que mencionam que os sistemas de limites servem para orientar as relações internas. Para o E1, "estamos descrevendo os processos, fazendo os fluxos. Por exemplo, financeiro é uma área bem conservadora, tem várias regrinhas que valem para a família", e continua afirmando que "agora é preciso documentar, não tinha documento, era tudo na cabeça das pessoas, agora vai ser no papel, o que pode e o que não pode ser feito pelos colaboradores e, se tiver que fazer coisa diferente, eles vão ter que escrever. Está sendo fantástico".

No POP de orçamento de folha de pagamento analisado, foi possível perceber os limites que o gestor possui, como definir e alinhar as metas com o *controller* e direção, definir com os gestores de cada área quadro de vagas, horas extras, período de férias, abono, prêmio, deixando claro os objetivos e metas da sua área, bem como os limites do seu trabalho e responsabilidades. Frow et al. (2010) identificaram que os limites dentro da organização são exercidos de várias maneiras, como especificando os limites e responsabilidade de cada indivíduo, o que corrobora os achados deste estudo.

Na empresa estudada, o sistema orçamentário também é utilizado como um sistema de limites à medida que determina regras que são aceitáveis pela organização e ações que devem ser evitadas, o que mostra semelhança com o estudo de Frow et al. (2010), que destacam que aspectos informacionais e coercitivos do orçamento também são evidentes no exercício dos sistemas de limites.

Como sistema de limites, o sistema orçamentário pode ser utilizado como limitador do comportamento dos gestores, para evitar que ajam de acordo com interesses distintos daqueles da organização, levando a comportamentos disfuncionais. Para o E1, "as diretrizes são encaminhadas aos gestores de cada área. As regras, por exemplo, são: 'não quero que cresça', fazer orçamento base zero, olhar tudo, não se basear somente em dados históricos, que muitas vezes não diz nada, tem que olhar para frente". O entrevistado continua: "respeitar o orçamento, os gestores familiares e não familiares respeitam, todo mundo respeita, só que dentro do valor orçado mudam-se as peças. Decisões no meio do ano que não estavam previstas acontecem, mas sempre dentro do orçamento".

Percebe-se que os limites, no sistema orçamentário, ocorrem de várias formas, por exemplo, no *e-mail* encaminhado pelo *controller* aos gestores na elaboração do orçamento anual, constam orientações que cada gestor deve seguir, e como anexo a planilha padrão do orçamento que deve ser preenchida, incluindo planilha da estrutura de centros de custos e o balancete comentado. Exemplo de um limite destacado no *e-mail*, em relação a 2019: "novamente, diante de um cenário econômico pouco otimista, mas não tão pessimista como antes, o objetivo global da empresa é não ter crescimento de gastos, podendo até possuir uma meta de redução, que será alinhada com a direção na próxima reunião do Sou Resultado". O *e-mail* ainda reforça: "mas trabalhem com a ideia de não aumentar gastos".

Frow et al. (2010) apontaram que os limites estão na organização como uma orientação geral, mas podem ser renegociados. Mencionam que é melhor atravessar as fronteiras de vez em quando, com boas razões, do que não as cruzar e, devido ao extremo cuidado, não chegar a tocá-las. Isto se faz presente na organização pesquisada, considerando perfis de gestão diferentes entre a segunda e terceira gerações. A segunda geração, mais conservadora, que não avalia riscos e não está tão preocupada com os instrumentos gerenciais, segue a intuição, e a terceira geração, que busca pautar-se em indicadores.

Em relação ao sistema de controle interativo, nos relatos dos entrevistados há evidências de que o sistema orçamentário também atua como um sistema interativo, pois envolve os vários níveis da organização, sejam diretores, gerentes, coordenadores e analistas, para definir e controlar seus orçamentos. Superiores e subordinados discutem rotineiramente o controle orçamentário, o que estimula a busca de oportunidades com ideias, soluções e aprendizado, no cumprimento dos itens orçamentários, e existe flexibilidade para o ajuste de metas. Os achados revelam conformidade com a literatura de Simons (1995) e os resultados das pesquisas de Henri (2006), Widener (2007), Frow et al. (2010) e Oro e Lavarda (2019).

Quanto aos níveis que se envolvem no sistema orçamentário, constata-se que no setor industrial participam gerentes, coordenadores e analistas, e na administração participam gerentes e analistas. A discussão sobre controles, em termos de indicadores e desempenho, acontece frequentemente com reuniões de discussão mensais do projeto Sou Resultado.

A realidade apresentada mostra o uso interativo do orçamento, o que está alinhado às constatações de Henri (2006), para o qual os SCGs são usados interativamente quando: (i) a informação gerada é uma agenda recorrente e importante para os gestores de alto nível; (ii) atenção frequente e regular é promovida em toda a organização; (iii) os dados são discutidos e interpretados entre os membros da organização de diferentes níveis hierárquicos. O E5 relata que "como gerente e juntamente com a analista discutimos e avaliamos o orçamento

semanalmente. Ele informa os gastos da indústria, por meio de relatório enviado por *e-mail*, como está o orçamento da indústria, e todo início de mês realizamos a avaliação do mês anterior, e o acumulado do ano". Também menciona que analistas e coordenadores recebem um relatório com as informações do mês anterior, com o centro de custo responsável e as contas que necessitam de ação. Para o E7, rotineiramente os objetivos e metas do sistema orçamentário são discutidos, nas reuniões.

Para Frow et al. (2010), a informação orçamentária é utilizada interativamente quando os gestores tomam decisões após a discussão com gestores seniores e outros que possam ser afetados por suas decisões. Percebe-se a interatividade do orçamento também no relato do E5: "para o próximo ano a meta é crescimento orçamentário zero, esse é o nosso objetivo, mas tenho duas situações que têm de fazer melhorias na indústria, que não vou conseguir atingir com esse orçamento zero crescimento" e exemplifica: "vou tentar justificar para a direção, explicar o ganho fazendo essa melhoria, é uma questão ergonômica de processo e seria interessante fazer".

O uso interativo do SCG representa uma força positiva para expandir a busca de oportunidade e aprendizado em toda a organização, estimula o desenvolvimento de novas ideias e iniciativas e orienta o surgimento de estratégias de baixo para cima, de acordo com Henri (2006). Esta força positiva interativa pode se fazer mais presente na empresa familiar dadas as características socioemocionais, segundo Acquaah (2013). Na empresa estudada percebe-se que há evidências para sugerir que o sistema orçamentário é utilizado de forma interativa.

Existe o estímulo ao desenvolvimento de novas ideias, soluções e criatividade para o alcance de metas orçamentárias, promovido principalmente pela segunda geração, o que se pode observar no depoimento do E6, que sente a necessidade de mais criatividade quando relata: "sempre falei, não temos muito dinheiro, então tem que ter criatividade". O orçamento para 2020 foi estimado em três milhões de reais, e "é considerado um orçamento pesado na área de *marketing*, mas ainda não é o ideal. Falta talvez criatividade, não sei se é por falta de capacidade mesmo, tanto é que meu orçamento em algumas áreas é usado bem pouco", e acrescenta: "apresentamos resultados essa semana e não gastamos o orçamento. Não gasta, mas também não busca as ações, enfim alguma estratégia para buscar incremento. Confesso que isso é uma dificuldade que tenho, principalmente na área de *marketing*, já há muito tempo".

O E5 destaca que existem, na indústria, grupos de melhorias, que são programas que envolvem os gerentes e coordenadores como, por exemplo, "grupo de qualidade, da engenharia, que buscam oportunidades de constantemente melhorar processos, pequenas atividades, se desenvolver como indústria e melhor alcançar os objetivos e metas orçamentárias". Além disso, a empresa possui um setor de pesquisa e desenvolvimento de produtos, o que também pode

estimular o desenvolvimento de novas ideias, soluções e criatividade.

A discussão anterior reflete o proposto por Simons (1995) quando explica que, no sistema de controle interativo, o uso do SCG estimula a aprendizagem organizacional e a emergência de novas ideias e estratégias. Simons (1990, 1991, 2000) e Widener (2007) especificamente destacam o sistema interativo como um facilitador da aprendizagem organizacional. Abernethy e Brownell (1999) fornecem suporte empírico da relação entre controles interativos e aprendizado organizacional e, a partir de um estudo com 63 hospitais, afirmam que um sistema de controle interativo facilita a aprendizagem organizacional e ela é maior quando o sistema orçamentário é usado de forma interativa.

A aprendizagem organizacional se faz presente na organização, principalmente neste momento que inicia um processo de sucessão. Nesse sentido, foram contratadas consultoria em governança corporativa e em gestão de processos, há participação em feiras nacionais e internacionais e a busca de capacitação frequente dos gestores. Todos possuem formação em nível superior e alguns realizaram pós-graduação *lato sensu*. O sistema orçamentário atua como um sistema interativo, que leva a aprendizagem organizacional. Conforme depoimento do E6, "ganhamos forças e aprendizado com a chegada do atual *controller*, que veio com uma visão de empresa grande. Ganhamos entre outros instrumentos gerenciais, um sistema orçamentário. Se comparar com dez anos atrás, não tínhamos orçamento".

Quanto à flexibilidade para o ajuste das metas, o E5 destaca: "normalmente procuramos não mexer muito, realizamos a revisão durante o ano, mas procuramos seguir. Não vou dizer que não, se eu disser que não altera é utopia nossa, mas procuramos seguir sem estar fugindo muito". Cita o papel do *controller*, mencionando que "normalmente o *controller* orienta: se você gastou tudo bem, agora se você não gastou esquece, não é mais teu esse orçamento". Para E2 há um pouco de flexibilidade nos ajustes das metas, mas dentro de um certo limite. E7 destaca que existe flexibilidade no ajuste e cumprimento das metas orçamentárias.

Em relação ao sistema de controle diagnóstico, o uso diagnóstico do sistema orçamentário também é identificado, por meio do monitoramento das metas que é realizado frequentemente, com base em indicadores emitidos no sistema *Business Intelligence* (BI). A frequência de cobrança dos superiores aos subordinados é realizada semanalmente por *e-mail* e mensalmente nas reuniões Sou Resultado, em que se discutem as metas e são definidos planos de ação para as não alcançadas. A pressão é principalmente por objetivos e resultados a curto prazo, e ocorre entre superior e subordinado, com os gerentes, os analistas e coordenadores. No entanto, não se observa essa cobrança dos diretores que fazem parte da segunda geração para com os gestores que são familiares da terceira geração.

Estes resultados corroboram as constatações de Henri (2006), em que os SCGs são usados com base em exceções para monitorar e recompensar o alcance de metas pré-estabelecidas. Seguindo uma noção mecanicista tradicional de controle, um uso diagnóstico fornece motivação e direção para alcançar objetivos, focalizando e corrigindo desvios de padrões de desempenho pré-estabelecidos. Mundy (2010) explica que os processos de controle diagnóstico são representados por reuniões mensais entre os diretores e seus respectivos grupos de gerentes, durante as quais examinam e discutem as principais variações dos planos. O desempenho mensal é acompanhado pelo sistema de custos operacionais para comparar os custos reais com o orçamento. Para Simons (1995), o uso diagnóstico do SCG busca motivar, monitorar e recompensar o alcance de metas específicas.

No relato do E1 sobre o alcance das metas e a discussão orçamentária pode-se constatar o uso diagnóstico do sistema orçamentário para o monitoramento e frequência de cobrança das metas: "uma vez por mês, todo sexto, quinto dia útil, apresentamos os resultados, os indicadores à direção. [...] Posso, com o BI, diariamente acompanhar o orçamento. Todo gestor tem registrado na sua tela, *online*, pode observar no dia a dia o seu trabalho e no final do mês apresenta", e reforça: "todo mundo tem todos os indicadores em tempo real, *online*". A E3 destaca que, em relação à cobrança das metas, muitas áreas são convidadas a conversar, recebem *e-mails*, e mensalmente os gestores são questionados: "gente, estão olhando o orçamento? Acompanhe seu orçamento para ver o que está acontecendo, se está ultrapassando ou não. Não aconteceu comigo, mas vejo que quando acontece algumas coisas específicas as pessoas são chamadas".

Os achados revelam conformidade com outros estudos como o de Oro e Lavarda (2019), que discorrem que os controles diagnósticos como o orçamento atuam no monitoramento e cumprimento das metas e, conseqüentemente, a atingir o desempenho, e Henri (2006), quando destaca que o uso diagnóstico está associado a um controle rígido de operações e estratégias por meio de sistemas de controle sofisticados. Esses sistemas incluem planos de ação derivados de estratégias, metas financeiras detalhadas, comparação de resultados reais com metas e explicação de variações.

No relato do E5, também se observa a pressão por objetivos e resultados de curto prazo. "Trabalhamos muito forte com planejamento orçamentário para o ano seguinte. Não temos a longo prazo, eu vejo o nosso planejamento anual". Lembra que há cerca de dois anos realizaram um planejamento para dez anos com apoio de uma consultoria, mas avalia: "se eu disser que paramos para analisar aquele trabalho, aquelas metas macro para fazer essa avaliação de como está indo, não temos feito. Vejo que trabalhamos o anual forte, não o longo prazo". O

E6 destaca que "hoje a pressão por objetivos e resultados é de curto prazo".

Para E4, "o nível de cobranças pelos gerentes em relação ao alcance das metas não é muito grande. Observa que os supervisores são muito regrados" e exemplifica "como temos uma redução maior de quadro, para que todo mundo faça a mesma coisa, [...] funcionário que às vezes está num setor mais ocioso esse mês, vai trabalhar em outro setor, e aí eles avisam, cobram para eu realocar os custos" e questionam "já tirou o funcionário de lá? Ele não trabalhou no setor esse mês. Olha o meu custo! Então eles vêm também com a cobrança para [...] não aparecer no centro de custos deles".

O E1 afirma que "todos correm atrás. Se dedicam, existem metas, indicadores" e exemplifica: "nós temos mais de quarenta indicadores, três por cada área no mínimo, tudo mapeado. No entanto, não existe muita cobrança do diretor para com os gerentes, pois são todos da família e neste aspecto fica solto". No mês seguinte questiona-se, "como foi o resultado? Eu falo assim, não adianta 'torcer a cara', tem que fazer, é diferente. Todo mundo na sua casinha está procurando fazer diferente, mas de cima não vem uma diretriz, uma pressão". Para e E7, "o resultado era chamado para si, no entanto, na hora de realmente perseguir um resultado e isso implicava em decisões que envolviam questões culturais, informais, emocionais, os números ficavam em um segundo plano".

Acquaah (2013) destaca que, embora o desejo de preservar a riqueza socioemocional da família em empresas familiares signifique que a família valorizaria o controle sobre o negócio, seria menos provável que colocassem maior ênfase em alvos rígidos e canais de comunicação altamente estruturados, que são característicos dos sistemas de controle diagnóstico. Percebe-se diante do exposto que, na empresa estudada, existe a gestão intuitiva e emocional, baseada no poder do fundador, orgânica, e uma relação mútua entre os gestores, características da empresa familiar preconizadas por Stewart e Hitt (2012). Esta relação mútua é evidente principalmente nos gestores da segunda geração e influencia os demais gestores que são, na maioria, familiares.

4.3 TENSÕES DINÂMICAS NO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO DA EMPRESA FAMILIAR

A partir da análise da organização pesquisada, compreensão dos seus sistemas de crenças, limites, controle interativo e controle diagnóstico, constatou-se a presença das quatro alavancas de controle no uso do sistema orçamentário e a existência de tensões dinâmicas. Para Simons (2000), as tensões são geradas pela inovação e controles, entre lucratividade e

crescimento, entre seus objetivos e dos seus funcionários, e entre as várias oportunidades de criar valor no mercado.

As tensões dinâmicas foram analisadas considerando forças positivas representadas pelos sistemas de crenças e de controle interativo e forças negativas evidenciadas pelos sistemas de limites e de controle diagnóstico, das alavancas de controle (Tessier & Otley, 2012; Simons, 1995), no sistema orçamentário. Apresentam-se na Tabela 17 as tensões dinâmicas identificadas no sistema orçamentário de empresa familiar pesquisada e as evidências empíricas.

Tabela 17. Tensões dinâmicas e evidências empíricas

Tensões Dinâmicas	Alavancas	Evidências empíricas
Primeira: Valores organizacionais <i>versus</i> busca de oportunidades	Sistema de crenças e sistema de limites	<ul style="list-style-type: none"> - missão, visão e valores declarados - procedimentos operacionais padrão - POPs - orientações do <i>controller</i> aos gestores e analistas - planilha padrão do orçamento - planilha da estrutura do centro de custo - características emocionais e intuitivas de gerenciar da segunda geração
Segunda: Visão da empresa de crescimento <i>versus</i> foco no curto prazo	Sistema de crenças e sistema de limites	<ul style="list-style-type: none"> - visão da empresa declarada - foco de limites do sistema orçamentário para o curto prazo - objetivos e metas para o curto prazo - não possui planejamento estratégico formalizado - o sistema orçamentário não incorpora de forma efetiva os objetivos estratégicos
Terceira: Flexibilidade <i>versus</i> controle	Sistema de controle interativo e sistema de controle diagnóstico	<ul style="list-style-type: none"> - envolvimento de diretores, gerentes e analistas, ou seja, vários níveis da organização para definir e controlar seus orçamentos - discussão rotineira dos superiores e subordinados sobre o controle orçamentário - estímulo à busca de oportunidades com ideias, soluções e aprendizado, no cumprimento dos itens orçamentários - flexibilidade na cobrança e ajuste das metas - superior e subordinado serem da família
Quarta: Gestão de segunda geração <i>versus</i> gestão de terceira e quarta gerações	Sistema de crenças, sistema de limites, sistema de controle interativo e sistema de controle diagnóstico	<ul style="list-style-type: none"> - segunda geração: mais intuitiva, emocional, orgânica, prima por resultados não econômicos - terceira e quarta gerações: mais profissionalizadas
Quinta: Demandas de longo prazo <i>versus</i> demandas de curto prazo	Sistema de crenças, sistema de controle interativo e sistema de controle diagnóstico	<ul style="list-style-type: none"> - missão, visão e valores declarados - busca de oportunidades com ideias, soluções e o aprendizado - objetivos e metas de curto prazo
Sexta: Perpetuidade da empresa <i>versus</i> foco em resultados de curto prazo	Sistema de crenças e sistema de controle diagnóstico	<ul style="list-style-type: none"> - missão, visão e valores declarados - tempo da empresa no mercado - presença da segunda, terceira e quarta gerações na gestão - objetivos e metas de curto prazo - cobrança dos gerentes aos subordinados - comprometimento com as metas e resultado

Sétima: Lucro e crescimento <i>versus</i> risco	Sistema de controle interativo e sistema de controle diagnóstico	<ul style="list-style-type: none"> - envolvimento dos gerentes de todos os níveis da organização para definir e controlar seus orçamentos - discussão rotineira dos superiores e subordinados sobre o controle orçamentário - estímulo à busca de oportunidades com ideias e soluções e o aprendizado, no cumprimento dos itens orçamentários - previsões por meio do sistema orçamentário - ausência do estudo de viabilidade
---	--	---

A primeira tensão dinâmica (valores organizacionais *versus* busca de oportunidades) é identificada quando a empresa estimula em seus valores, por meio do sistema de crenças, ser proativa, alinhando conhecimento e criatividade, no entanto, há restrições impostas pelas tarefas desenvolvidas no sistema orçamentário, por meio dos POPs, orientações do *controller* aos gestores, planilha padrão do orçamento, planilha da estrutura do centro de custo e, principalmente, limitação de recursos e a forma de gerenciar da segunda geração. Estes aspectos inibem a proatividade, reduzem a capacidade criativa e de identificação de oportunidades.

Pode-se perceber a existência dessa primeira tensão dinâmica no relato do E1, quando menciona os meios para atingir os objetivos e metas orçamentárias: "é preciso separar em dois mundos, o administrativo é um mundo e a fábrica é outro". Cita que a segunda geração não estimula gestores na busca de oportunidades inovativas e lucrativas, e ressalta que "a parte de inovação é difícil. A segunda geração não tem preocupação se dá prejuízo ou lucro, não tem expectativa, cada um em uma posição confortável, então ninguém mexe com ninguém. Eu vou falar para inovar, se teoricamente quem está no topo não pede para inovar?" Reforça afirmando que "um termo que os consultores de governança utilizaram é que vocês estão em estado de estagnação há alguns anos, pararam no tempo. A terceira e quarta gerações já se preocupam mais com essa busca".

Os achados coincidem com a pesquisa de Marginson (2002), ao afirmar que existem críticas aos orçamentos pelo seu potencial de reprimir a inovação e o aprendizado. A estrutura pela qual o controle orçamentário é realizado incentiva o individualismo, dependência hierárquica, aversão ao risco e instrumentalidade (Roberts, 1991; Frow et al., 2005), comportamentos contrários a inovação e aprendizagem (Langfield-Smith, 1997; Frow et al., 2005). Para Simons (1995) e Plastch et al. (2016), os SCGs são utilizados para os colaboradores cumprirem os objetivos da organização. No entanto, em função de limites colocados pelas tarefas ou limitação de recursos, colaboradores podem sentir-se tolhidos, reduzindo sua capacidade criativa e de identificação de oportunidades. Logo, as organizações criam obstáculos que influenciam na produtividade de seus colaboradores.

No setor produtivo da empresa pesquisada há práticas que estimulam a criatividade e

busca de oportunidades, havendo estímulo do gestor aos seus subordinados, no entanto a restrição de recursos é um empecilho. A E4 relata que existe um setor de pesquisa e desenvolvimento que possui em torno de setenta projetos ativos, e um setor da engenharia que trabalha com o *Kaizen*, que busca melhoria contínua, e afirma que “toda semana eles precisam apresentar uma melhoria, então a pessoa da engenharia, que fica no chão de fábrica, realiza reuniões mensais, fazem e apresentam o 5W2H, com todas as oportunidades apresentadas”. Há vários grupos de melhorias fixos na empresa. Existe um de energia elétrica, que estuda alternativas de redução de custos. Ainda cita que “a cultura de melhoria é forte, mas por causa desses grupos. Vejo que também vem forte dos supervisores, que com certeza possuem muitas ideias, mas hoje com cada vez mais redução do quadro, os supervisores de produção sofreram bastante, pois estão muito no operacional, caíram muito”.

A segunda tensão dinâmica (visão da empresa de crescimento *versus* foco no curto prazo) é verificada quando a visão prevê estar entre as melhores opções do mercado e crescimento, mas a empresa ainda não está totalmente preparada, já que se observa pelo sistema orçamentário que os agentes são orientados no dia a dia para o curto prazo, em termos de objetivos e metas, conforme percebe-se no relato do E4: "a visão traz estar entre as maiores do Brasil, os maiores conceitos, mas não vejo muito isso não. Também já ouvi frases da consultora de governança, do tipo 'não sabem muito aonde ir', eles sabem talvez da sua limitação". Também pondera que "eles possuem medo talvez de crescer muito, porque acontece às vezes, quando se faz uns pedidos maiores, não sabem direito lidar com a margem certa e com a situação". Tal evidência é justificada pela característica da gestão da família, que busca retorno econômico de curto prazo.

Senftlechner e Hiebl (2015) afirmam que proprietários de empresas familiares se concentram mais na sobrevivência da empresa do que na maximização da riqueza, com consequências diretas em termos de estratégias e processo de tomada de decisão. Para o E4, "no momento de se definir objetivos e metas orçamentárias se busca o crescimento, no entanto recebe-se orientações em manter o orçamento linear”, e continua citando que “é obvio que eles querem aumentar o faturamento, fala-se em aumentar o crescimento em 10 a 15% de produção, mas com o mesmo orçamento", o que torna evidente mais uma vez a tensão dinâmica em buscar crescimento, mas limitado por meio do sistema orçamentário.

Diante dos relatos e observações a empresa também não possui como norteador do sistema orçamentário o planejamento estratégico formalizado, o que pode ser influência das características familiares, principalmente da segunda geração, e leva à não preconização das estratégias organizacionais, consequência da missão e visão não serem tão exploradas. No

entanto, o sistema orçamentário apresenta as características dos sistemas de limites, definindo regras e limites que os indivíduos precisam seguir. Mundy (2010) e Flamholtz (1983) destacam que, na ausência de sistemas de crenças internamente consistentes, os funcionários terão pouco senso de propósito comum e tentarão alinhar valores e controles à sua própria maneira. Para Mundy (2010), Henri (2006a) e Flamholtz (1983), isso ocorre porque a visão e o propósito de uma organização facilitam uma abordagem coerente na execução das atividades organizacionais.

Percebe-se esta segunda tensão dinâmica também no relato do E1: "falamos até que é um planejamento orçamentário (PO), eles falam em planejamento estratégico (PE), mas de certa forma é um PO", e explica, "para o planejamento estratégico você tem que trazer outras variáveis externas, aqui não se faz muito isso, a família não dedica tempo e não se preocupa tanto com as estratégias. Eu tento fazer, até chamo de PE, mas quando estou fazendo, descubro que é um PO".

Com base no relato dos entrevistados e documentos analisados percebe-se que o sistema orçamentário possui mais como objetivo o planejamento operacional e de comunicação de metas, coincidindo em parte com Hansen e Van der Stede (2004), que destacam como principais objetivos para os quais a maioria das organizações utiliza o orçamento, o planejamento de curto prazo (planejamento operacional) e de longo prazo (formulação da estratégia), o papel da comunicação desses planos (comunicação da meta) e a avaliação de desempenho.

A terceira tensão dinâmica identificada (flexibilidade *versus* controle) é entre flexibilidade, proporcionada no uso interativo, e controle gerado no uso diagnóstico do sistema orçamentário. O envolvimento de vários níveis da organização para definir e controlar o orçamento e a discussão rotineira entre superior e subordinado acontecem com diretores e gerentes, porém como a grande maioria dos gestores são membros da família, flexibiliza a cobrança e o ajuste das metas, o que caracteriza o uso interativo.

Frow et al. (2010) discorrem que muita ênfase nos controles interativos pode minar desnecessariamente os procedimentos operacionais estabelecidos e a disciplina associada à necessidade de assegurar os resultados previstos alcançadas. Para Mundy (2010), é preciso intervenção dos gestores no uso do SCG para controlar ao mesmo tempo permitir a inovação, a busca de oportunidades e aprendizagem organizacional, de forma a gerenciar as tensões da organização. Acquaah (2013) destaca que o desejo das empresas familiares de preservar a riqueza socioemocional, além de seu interesse em benefícios econômicos e não econômicos, as motivaria a equilibrar o uso simultâneo de sistemas de controle diagnóstico e sistemas de

controle interativo para direcionar e capacitar os funcionários a alcançar as metas da organização.

Observa-se também que existe tensão organizacional no sistema orçamentário provocado pela gestão entre a segunda geração e a terceira e quarta gerações, constituindo a quarta tensão dinâmica (gestão de segunda geração *versus* gestão de terceira e quarta gerações). A segunda geração é mais intuitiva e se utiliza dos meios do sistema de crenças e interativo para definir e controlar as metas e objetivos, conforme destacam Acquaaah (2013), ao mencionar que em função de aspectos socioemocionais os controles são menos rígidos, e Stewart e Hitt (2012), que lembram que a gestão intuitiva, emocional e orgânica é característica do negócio familiar.

Para o E4, o fundador influencia muito nas decisões de forma intuitiva e orgânica. “Pode estar todo um projeto legal, mas se apresentar e ele disser que não vai rolar, não rola, e às vezes com toda a viabilidade já pronta. Hoje no grupo temos a transportadora, que não gera lucro [...]. Mesmo mostrando os prejuízos, não se toma a melhor decisão, devido aos sentimentos do fundador”. Estes achados estão apoiados na pesquisa de Senftlechner e Hiebl (2015), que mencionam a influência potencial nos SCGs e na contabilidade gerencial de características familiares, como a ênfase dos familiares em metas não-financeiras, que pode ser refletida em seu desempenho, sistemas de medição e gestão, atribuindo maior peso aos objetivos não financeiros.

Diante das entrevistas, constatou-se que a terceira e quarta gerações, na empresa, primam mais pela profissionalização e gerenciam buscando maior equilíbrio das quatro alavancas. Widener (2007) destaca que muitos controles na estrutura do LOC são interdependentes e complementares, e conclui que o sistema interativo influencia os sistemas diagnóstico e de limites e que o sistema de crenças influencia cada um dos três outros sistemas.

Na empresa estudada, no sistema de crenças tem-se a missão, a visão e, principalmente, os valores declarados. No sistema interativo, há o envolvimento dos gestores de todos os níveis da organização para definir e controlar seus orçamentos. Os superiores e subordinados discutem rotineiramente o controle orçamentário e estimulam a busca de oportunidades com ideias e soluções, e o aprendizado no cumprimento dos itens orçamentários. Com o uso do sistema de limites se limita o comportamento dos participantes da organização nas atividades de planejamento e controle orçamentário, e com o uso do sistema diagnóstico se monitora o cumprimento das metas, bem como a frequência de cobrança dos superiores aos subordinados. Estes aspectos denotam semelhança com os achados de Simons (1995), Henri (2006), Widener (2007), Frow et al. (2010) e Oro e Lavarda (2019). Simons (2000) resume a relação dos sistemas

diagnóstico e interativo quando menciona que a informação e a aprendizagem geradas pelo sistema de controle interativo podem ser incorporadas nas estratégias e objetivos que são monitorados pelo sistema de controle diagnóstico.

Outro dilema identificado no uso do sistema orçamentário é entre as demandas de curto e longo prazo, formando a quinta tensão dinâmica (demandas de longo prazo *versus* demandas de curto prazo). A empresa possui visão de crescimento, possui setor de pesquisa e desenvolvimento, investe em novas tecnologia, busca novas oportunidades, mas o foco atualmente está mais no curto prazo. As demandas de curto prazo, para Simons (2000), estão direcionadas para crescimento do lucro, enquanto as de longo prazo dizem respeito a investimentos em capacidades e oportunidades de crescimento. No entanto, é necessário um adequado balanceamento entre metas que apontem para o desempenho de curto prazo e metas que sinalizem a continuidade no longo prazo.

Percebe-se, com base nos relatos dos entrevistados e documentos, que objetivos, metas e resultados estão focados no curto prazo. O E6 destaca: “com toda certeza, é curto prazo. Nessa semana estávamos discutindo dentro dessa linha, a marca com o *marketing*. Temos que trabalhar a marca, sua valorização a longo prazo, tem ação de guerrilha de venda. É preciso pensar a marca no orçamento”. Ainda reforça afirmando que “a pressão é por curto prazo, ter resultado imediato. Precisamos salvar o mês, salvar o ano, então hoje os esforços são para se manter mesmo, temos as ações, a verba para resultado imediato. Preciso trazer faturamento, trazer já. Então perde um pouco o longo prazo, com certeza”. Percebe-se que o uso do sistema orçamentário se faz presente como sistema de controle diagnóstico para o curto prazo.

Os resultados desta pesquisa divergem dos achados de Pletsch et al. (2016), que constataram que fluxos de caixa, planejamento, orçamento e custos são utilizados como controle diagnóstico, para o alcance dos objetivos de longo prazo, equilibrando a tensão dinâmica de resultados no curto prazo e a busca por resultados sustentáveis no longo prazo. Para Simons (2000), as empresas devem oferecer desempenho financeiro não amanhã, nem no ano seguinte, mas hoje, porém, os gestores também devem gerenciar a longo prazo. Devem renovar as instalações de produção, entrar em novos mercados com novos produtos, investir em pesquisa e desenvolvimento para manter-se atualizados em relação aos concorrentes e atender às mudanças nas necessidades dos clientes.

A sexta tensão dinâmica (perpetuidade da empresa *versus* foco em resultados de curto prazo) relaciona-se ao interesse das gerações na perpetuidade da empresa e o foco por resultados de curto prazo. É implícito no conceito de empresa familiar a intenção da coalizão dominante, de continuar moldando e perseguindo a visão de negócio, de tal modo que se mostre

potencialmente sustentável entre as gerações da família, conforme Chua et al. (1999). A intenção da família de manter o controle da empresa ao longo de gerações leva à visão de longo prazo de uma empresa definida pela família, de acordo com Songini et al. (2018) e Chrisman et al. (2003). Tais aspectos são percebidos na empresa, pelos valores declarados no sistema de crenças, nos 57 anos de existência do negócio e pela presença de três gerações na gestão. O foco em resultados no curto prazo é evidente na definição e no controle de objetivos e metas, observados no uso diagnóstico e de limites do sistema orçamentário, ou seja, um sistema orçamentário focado principalmente no planejamento operacional.

A sétima tensão dinâmica (lucro e crescimento *versus* risco), refere-se à busca de lucro e crescimento da empresa e, ao mesmo tempo, a busca por equilibrar o risco. Para Oyadomari et al. (2011), esta tensão de busca de crescimento e monitoramento dos riscos deve ser adequadamente balanceada, pois parece natural a busca de crescimento pelas organizações, mas a história recente tem mostrado que é necessário gerenciar os riscos derivados deste crescimento.

A partir do relato dos entrevistados, a empresa estudada busca oportunidades de crescimento com investimentos em novas tecnologias, pesquisa e desenvolvimento, lançamento de novas linhas de produtos, e o sistema orçamentário realiza as previsões, porém não monitora e analisa o risco inerente formalmente. Para o E5, "realizamos investimentos agora, lançamos há pouco tempo uma determinada linha de produtos, a gente vai muito no intuitivo, na parte empreendedora. Analisar, parar, pegar a informação, fazer uma pesquisa e analisar riscos, os pontos positivos e os negativos, usar uma metodologia, isso não". Percebe-se o sistema de controle interativo, discussões entre os gerentes e diretor, alinhado ao estudo de Acquah (2013), que constatou que na empresa familiar se fazem mais presentes controles interativos, mas não há presença dos sistemas diagnóstico e de limites de forma acentuada para o controle dos riscos.

Quando não existe controle adequado, a busca de lucros e crescimento pode representar riscos para o negócio. Somente quando há controles adequados os gestores focam na criação de lucros e somente quando o negócio for rentável os gestores focam no crescimento do negócio (Simons, 2000), o que se percebe na empresa estudada. Os achados diferem, parcialmente, da pesquisa de Pletsch et al. (2016), que identificaram que a organização que estudaram utilizava sistemas de controle diagnóstico e interativo para equilibrar a tensão de buscar lucros e crescimento e, ao mesmo tempo, monitorar os riscos decorrentes deste crescimento. Para isto, utilizavam projetos de viabilidade na forma de controle diagnóstico, e reuniões e conversas entre os membros da organização na forma de controle interativo.

4.4 SIGNIFICAÇÃO, DOMINAÇÃO E LEGITIMAÇÃO E AS TENSÕES DINÂMICAS NO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO DE EMPRESA FAMILIAR

A significação no sistema orçamentário foi identificada por meio da estrutura de regras sociais, a modalidade esquema interpretativo e a interação obtida pela comunicação (Macintosh & Scapens, 1990, 1991; Junquillo, 2003; Dillard et al., 2004; Jack 2005; Conrad, 2005; Naranjo-Gil e Hartmann, 2006; Chung & Parker, 2008; Busco, 2009; Englund et al., 2011; Kihn, 2011; Giddens, 2013).

A estrutura de significação constitui representações simbólicas que dão significado e facilitam a comunicação (Dillard et al., 2004). São formadas por conceitos e teorias elaborados para dar sentido às atividades organizacionais (Busco, 2009). A estrutura de significação na empresa estudada é formada por regras sociais, com as funções de planejamento e controle orçamentário. Com base nos relatos dos entrevistados e nos documentos, observou-se a função de planejamento orçamentário constituído pelos planos vinculados às estratégias, pela comunicação das expectativas, coordenação das atividades e motivação para o alcance dos resultados. A função de controle orçamentário na empresa estudada é representada pela existência de monitoramento e avaliação de desempenho. Os achados são semelhantes aos do estudo de Macintosh e Scapens (1990), quando explicam que a estrutura de significação compreende estratégias, conceitos e teorias compartilhados que são utilizados para dar sentido às atividades organizacionais.

A partir dos relatos dos entrevistados, em relação ao planejamento, os planos vinculados às estratégias da organização não ficaram evidentes, em função do planejamento estratégico não estar explícito no sistema orçamentário. O E4 destaca que "os diretores não são claros em relação ao planejamento estratégico. Eles sabem o que tem que fazer, quanto podem gastar, o que querem gastar, mas se perguntar quanto querem crescer ano que vem, qual área focarão, qual produto trabalharão, não sabem". Para o E5, "não se faz planejamento estratégico. Planejamento a longo prazo não temos feito, não é muito comum essa discussão". Observa-se que a realidade da empresa estudada coincide com as observações de Broccardo et al. (2016), que destacam que orçamento é uma ferramenta eficaz de planejamento e controle, mesmo que em empresas familiares seja usado preferencialmente como um guia para apoiar o processo de tomada de decisão de curto prazo. Speckbacher e Wentgs (2012) argumentam que a influência e o envolvimento da família no negócio levam à prática de uma comunicação pessoal e direta dos planos, com menor formalidades, bem como na operacionalização dos objetivos, metas e

estratégias de modo mais informal.

No entanto, a comunicação das expectativas é realizada pelo *controller* juntamente com os diretores, para a comunicação dos objetivos e metas. Apresenta-se, na Tabela 18, algumas evidências da presença da significação na forma de regras sociais na função de planejamento orçamentário.

Tabela 18. Indícios da presença da significação na forma de regras sociais na função de planejamento orçamentário

Subcategoria	Aspectos analisados	Evidências
Regras Sociais (Função de Planejamento)	Comunicação das expectativas	<p>Para a definição do orçamento o E1 ressalta que: “partimos da estrutura de resultado da empresa, do faturamento até o lucro líquido, o EBITDA e planejamos os objetivos e metas, utilizando um ciclo orçamentário de um ano. Por exemplo, vendas, consulto, qual a intenção deles para 2020. Realizo as reuniões, entro obviamente interessado sempre no resultado, questiono se for número pequeno, sem crescimento. Como estou antenado no que acontece, dos anseios, pergunto, mas somente isso? É pouco. Para balizar essa meta de vendas, utilizo a capacidade da fábrica, realizamos a reunião com a fábrica, uma, duas, três, se necessária, com vendas também, uma, duas, três, até chegar em um denominador comum e assim com as demais áreas”.</p> <p>Para a E3, “existe uma comunicação aberta das expectativas da organização, no sentido de quanto vamos crescer, o que se pretende, quais os objetivos, o que se teve no ano anterior e o que vamos mudar para o próximo ano”.</p> <p>O E6 destaca, “a comunicação das expectativas basicamente é com a direção, por meio do <i>controller</i> e de gerentes, para com os meus subordinados. Então, nesse aspecto acho que temos uma sincronia, nos comunicamos bem. Está todo mundo sabendo”.</p>
	Coordenação das atividades	<p>É realizada principalmente pela controladoria, que orienta cada gestor na realização das atividades, conseqüentemente cada gerente recebendo as informações repassa para o analista, que conduz as atividades operacionais. No setor de RH e produção, as premissas orçamentárias são discutidas diretamente com os analistas que realizam e discutem posteriormente com os seus gerentes (E1).</p>
	Motivação para o alcance dos resultados	<p>O E4, não observa tão forte a motivação para o alcance dos resultados.</p> <p>O E3 menciona, “se você possui o orçamento de forma clara e explícita, a realidade, é mais confortável atingir aquele resultado, você sabe exatamente por que colocou aquele número, não exagerou, tem o consenso da área, da empresa dando o respaldo de que realmente é aquilo. Desse modo, as pessoas acabam se tornando mais motivadas, quanto mais sabem que definiram e precisam seguir o que é real.</p> <p>“Este ano meus supervisores se sentiram mais desmotivados, vejo que a meta foi muito impositiva. Temos uma capacidade ociosa e esse ano mudamos um pouquinho, para 2020 estamos fazendo uma coisa mais sensata, desafiadora, mas sensata” (E6).</p>

Algumas evidências da presença da significação na forma de regras sociais na função de controle orçamentário são apresentadas na Tabela 19.

Tabela 19. Indícios da presença da significação na forma de regras sociais na função de controle orçamentário

Subcategoria	Aspectos analisados	Evidências
Regras Sociais (Função de Controle)	Monitoramento	O E4 destaca que o controle acontece por meio de indicadores do orçamento realizado, de desperdício, de retrabalhos, indicador de investimento por setor e global, de produtividade.
		Para o E3 o monitoramento do orçamento é mensal, por meio da reunião Sou Resultados, dos indicadores definidos para controle do orçado com o realizado, como indicador de cobrança, controle de perdas, prazo médio de recebimento, prazo médio de pagamento, índice de atraso geral e parcial. “Criamos procedimentos para conseguir atingir aqueles indicadores. Sei por que não atingimos, o que aconteceu, temos isso vivo no <i>business intelligence</i> .”
	Avaliação de desempenho	O desempenho é avaliado indiretamente nas reuniões em que os resultados são apresentados. “Quando começamos a criar indicadores baseados no 5W2H em todas as áreas, algumas pessoas precisaram ser desligadas, pois não conseguiam levantar e apresentar a informação. Algumas se autoavaliaram e viram que não tinham capacidade, como possuíam um valor para o processo, foram aproveitadas de outra forma (E1).”
		A avaliação de desempenho não é realizada de forma acentuada, o E3 destaca que “isso acaba acontecendo indiretamente nas reuniões mensais, Sou Resultado. Não somos chamados para <i>feedback</i> individual, o gerente ou analista apresentam o resultado, mostram porque não atingiu o resultado. As metas podem ser acompanhadas e apresentadas com base nos indicadores, extraídos do <i>business intelligence</i> , o por que não se atingiu o resultado eu explico, então acaba sendo a tua avaliação automaticamente”.
		Para o E2, o RH conduz a avaliação de desempenho de forma mais operacional, monta o documento em si, cada coordenador conversa com o seu subordinado, passa o <i>feedback</i> e depois repassam para o RH, que faz reajuste de salário ou alteração de cargos.

Os resultados são semelhantes aos do estudo de Speckbacher e Wentges (2012), que identificaram que maior envolvimento da família na equipe de alta gerência está associado a menor utilização formal de medidas de desempenho. A relação entre a família proprietária do negócio e a alta gerência, caracterizada por visões compartilhadas, maneiras informais e implícitas de comunicação, leva os gestores de alta gerência a repetirem esses meios informais para repassar aos subordinados as metas estratégicas, o que gera impacto também nos indicadores de desempenho e no sistema de incentivos utilizado pelas empresas.

Na modalidade esquema interpretativo, a E4 destaca que “as pessoas envolvidas no orçamento aplicam seus conhecimentos técnicos na comunicação das atividades e os conhecimentos são compartilhados”. O E3 menciona que “para poder colocar qualquer número no orçamento, preciso conhecer os números, acompanhar, ter um *checkup*. Como tenho muito tempo de experiência, consigo ver isso mais fácil, envolve a história que já passei de outros anos, envolve o conhecimento que tenho sobre a parte bancária, de mercado e do que a empresa pretende”. Os achados estão alinhados às constatações de Englund et al. (2011), que destacam

que as estruturas, na dimensão de significação, fornecem esquemas interpretativos gerais necessários para a comunicação, ou seja, maneiras para as pessoas verem e interpretar eventos e, portanto, darem significado às interações. Os resultados também evidenciam conformidade com Conrad (2005), que menciona que em termos de significação, os esquemas interpretativos constituem os meios cognitivos pelos quais cada ator considera o que os outros dizem e fazem. São os quadros de referência e estoques de conhecimento usados pelos atores na produção de interação.

A comunicação, na interação é evidenciada pelas reuniões para definição do orçamento e para discussão de resultados e controle das metas orçamentárias, por meio da participação de vários níveis no sistema orçamentário. Além disso, a comunicação dos resultados acontece mensalmente por meio da reunião do projeto Sou Resultado. Para o E4, "essa comunicação acontece entre gerente e analista, e analista e coordenador". O E7 explica que existe uma hierarquia de comunicação clara. O E3 também destaca que na comunicação do orçamento existe a troca de informações entre gerente e subordinado para definir e controlar metas. Para o E1, existem planos de ação quando as metas não são cumpridas, mas eles se perdem ao longo do tempo, e reforça: "se realiza a reunião, porém o plano de ação muitas vezes cai no esquecimento, isso não é colocado em ata, não vira um compromisso". Questiona: "para quem o gestor vai responder? Isto é colocado na reunião Sou Resultado, só que quem vai dar a meta é o dono da empresa, e os donos são os gestores. Existem áreas que realizam muito bem o plano de ação, como a fábrica, existem áreas que não".

Os resultados são fundamentados nos achados de Junquillo (2003), que menciona que os esquemas interpretativos comportam significados da dimensão estrutural, que se referem às regras sociais que, simultaneamente informam, restringem e, por consequência, tornam possível a comunicação no nível da interação. A comunicação, para Giddens (2013), não tem de ser vista meramente como acontecendo no tempo-espaco, pois os agentes incorporam rotineiramente características temporais e espaciais de encontros em processos de constituição de significado, o que se pode perceber nas atividades rotineiras do sistema orçamentário.

A dominação, no sistema orçamentário, foi identificada por meio da estrutura, formada por recursos autoritários e alocativos, na modalidade pela facilidade e na interação pelo poder (Macintosh & Scapens, 1990, 1991; Junquillo, 2003; Dillard et al., 2004; Jack, 2005; Conrad, 2005; Chung & Parker, 2008; Busco, 2009; Englund et al., 2011; Giddens, 2013).

A estrutura, na dimensão da dominação, possui seu domínio teórico nas teorias de autorização e alocação de recursos, em que o exercício do poder é visto como facilitado por duas formas de recursos: alocativos e autoritários (Englund et al., 2011). Desse modo, com base

no relato dos entrevistados e observação, verificou-se a estrutura de dominação, formada por: (i) recursos alocativos, como a previsão e restrição de recursos financeiros, físicos e tecnológicos no sistema orçamentário e; (ii) recursos autoritários, formados pelo domínio de alguns atores (superiores e/ou subordinados) sobre os outros, no que se refere a conhecimento técnico e autoridade, na definição e controle dos objetivos e metas orçamentárias.

Em relação à dominação na forma de recursos alocativos, previsão e restrição de recursos financeiros, físicos e tecnológicos, o E1 menciona que a previsão de recursos financeiros, físicos e tecnológicos elevados, o investimento fixo, a captação de recursos, são os sócios da segunda geração que decidem. Destaca, como exemplo: “a empresa fazia o doce aqui no tacho, na panelinha, agora foi realizado um investimento alto, fantástico. No entanto, isso poderia já ter sido feito, pois há cinco anos já provocávamos. A necessidade de investimentos tecnológicos não vai partir da segunda geração, precisamos convencer eles”.

Para o E5, “quando se pensa no orçamento buscamos com certeza melhorias. Para tanto, recursos financeiros, físicos e tecnológicos são previstos”, e exemplifica, “a parte tecnológica, de processos, que acabamos de mudar de uma unidade para outra, a parte de produção, em que se busca a melhoria do processo”. Como exemplo destaca: “trabalhamos fortemente na energia, tanto energia elétrica, quanto de vapor, a água, que é consumida, na busca da sustentabilidade, na parte social e na economia no nosso dia a dia”.

Em relação à restrição de recursos, o E1 relata que “investimentos volumosos, por exemplo, o sistema de *business intelligence*, apresentei aos diretores e eles responderam: podem fazer. A aprovação foi fácil”. Ainda reforça, “se quisermos colocar tecnologia, os gestores falam, vocês têm que falar com os diretores também. Como são flexíveis com o orçamento, se quiserem colocar, colocam. Não precisa convencer muito”. Porém, o E5 destaca, no que se refere a restrição: “é realizada apresentação para direção, eu já faço um filtro do que de fato é prioridade, até porque todas as áreas têm suas necessidades, e a gente sabe que tem até um certo valor do faturamento da empresa que pode estar investindo”.

Evidências da presença da dominação na forma de recursos autoritários, como o domínio de alguns autores sobre os outros, no que se refere a conhecimento técnico e autoridade orçamentária, são verificadas no depoimento do E1: “dependendo da área, o superior possui mais conhecimento técnico do que o subordinado, para a definição e controle dos objetivos e metas. Tem áreas que estão bem próximas, tem áreas que o subordinado possui mais conhecimentos”, e exemplifica, “na área de custos, a analistas de custos, subordinada, possui mais. Ela é fantástica, alto conhecimento, pró atividade”. Em relação à existência de domínio referente a autoridade de superiores para com subordinados, “dependendo da área isso não é

desdobrado para analista não, fica só com o gestor. Logo, gestor possui mais domínio de autoridade, porém tem área que o analista é autoridade do orçamento, no sentido de realizar e apresentar os resultados, como a área de compras”.

O E5 destaca ainda: “consigo ter o domínio, tem algumas áreas que pontualmente, tem alguma conta que é um pouco mais técnica, que preciso do auxílio dos analistas, mas no geral, consigo ter domínio de todas as contas, até porque o orçamento está dentro da minha própria formação”. Em relação a autoridade, menciona: “com certeza, por uma questão familiar, hierárquica, de respeito, procuro no dia a dia ter uma relação muito boa e aberta com todos, dou uma abertura muito grande, independente se é familiar, se é da direção, ou não”. O E2 relata que “os gerentes estão por dentro de tudo, mas em alguns setores é o analista quem vai construir, eles trazem as metas e objetivos que foram discutidos junto com os diretores, tiram as dúvidas”.

Diante das evidências, percebe-se que os recursos alocativos financeiros, tecnológicos e físicos são utilizados no sistema orçamentário da empresa estudada. No que se refere aos recursos autoritários, o domínio de conhecimento técnico, dependendo da área, o gestor ou o subordinado, que é analista, possui mais conhecimento, além do domínio de autoridade não se concentrar apenas no superior. Os resultados demonstram conformidade com os achados de Chung e Parker (2008), que estudaram a dimensão da dominação de controle ambiental. Esse controle abrange estruturas de dominação que envolvem a autorização do comportamento ambientalmente proativo e a alocação de recursos para facilitar tais ações.

Na modalidade facilidade percebe-se, com base nos relatos dos participantes e documentos, meios utilizados como controle por indicadores monitorados no *Business Intelligence*, as discussões frequentes por meio de reuniões por área, e reuniões mensais como as do projeto Sou Resultado, ou seja, facilidades utilizadas para o alcance dos objetivos e metas orçamentárias. Os resultados desta pesquisa se alinham com o argumento de Macintosh & Scapens (1990), de que o sistema de contabilidade gerencial, neste estudo restrito ao sistema orçamentário, é um elemento chave no processo de prestação de contas nas organizações e, conseqüentemente, uma facilidade para a mediação da estrutura de dominação nas relações de poder.

Em relação ao sistema de recompensa, o E6 relata que a empresa possui a política de trabalhar apenas com remuneração fixa e benefícios comuns. Apenas os representantes comerciais contratados recebem comissão sobre as vendas realizadas e os subgerentes de vendas uma variável de remuneração sobre a performance da venda, uma espécie de comissão. Esta realidade coaduna com os argumentos de Speckbacher e Wentges (2012), de que a família na gestão do negócio leva a uma menor utilização de medidas de desempenho respaldadas em

metas estratégicas e práticas de incentivos. Para E2, existe recompensa não financeira, como o ato de valorização verbal. O E5 reforça, afirmando que não há recompensa financeira, mas a recompensa de valorização das pessoas. Na pesquisa realizada por Michiels (2017) os resultados mostraram, com base na capacidade gerencial e nos argumentos de agência, que empresas familiares com um *chief executive officer* (CEO) da família adotam práticas de remuneração significativamente menos formais do que empresas familiares lideradas por um CEO não-familiar, o que se presume também em empresas familiares, que em função de seus valores possuem maior presença de sistemas de recompensas não financeiros.

Na interação de poder constata-se, com base no relato dos entrevistados, que existe autonomia dos subordinados para realizar as atividades, mas não para tomar decisões do sistema orçamentário. Englund et al. (2011) afirmam que poder é o meio de fazer as coisas. No entanto, na empresa pesquisada se observou que não existe tanta autonomia dos subordinados analistas na definição de objetivos e metas. "Já vem mais definido da gerência, dos diretores", destaca o E2. Os resultados revelam conformidade com outros estudos, como Conrad (2005), que observou a estrutura de dominação no exercício do poder pelo regulador, no setor de gás, a fim de reforçar a introdução da competição nessa indústria, valendo-se dos recursos autoritários e alocativos. Para Gurd (2008), a dominação traz à tona o papel da contabilidade no controle como um dispositivo de poder que não é explícito. Esse aspecto também se percebe na empresa estudada, em que o sistema orçamentário é utilizado como um dispositivo de poder pelos gestores de área.

O E1 relata que os subordinados não tomam decisões em relação aos objetivos e metas, "porque como a estrutura é muito pequena, acaba sendo percebido por todo mundo e o gestor tomando a decisão, pensa no que, e como fazer", e ainda exemplifica: "no caso de uma meta não alcançada, passa pelo gestor, nunca vai ser o subordinado, talvez ele até vai levantar uma proposta e ele vai fazer. Claro, existem exceções, tipo a analista de custos, se ela identificar uma oportunidade, ela vai mudar, sem perguntar para ninguém". Observa-se que o subordinado possui autonomia para realizar as atividades, mas é necessário validar, caso seja alterada a maneira de fazer. Por exemplo, "mudar no financeiro um modelo de pagamento, mudar uma assessoria de cobrança, um método diferente, vai ter que validar com o superior, mas o subordinado possui total autonomia para pensar nisso".

No que se refere à influência dos subordinados, coordenadores e analistas, nas atividades orçamentárias de seus superiores, o E2 destaca que não existe muita influência dos subordinados na definição de objetivos e metas pelos diretores e gerentes. Analistas e coordenadores se envolvem mais na parte operacional de organização do orçamento. Para o E6,

no entanto, "na definição de projeções de vendas, por exemplo, os subordinados definem em conjunto. Passamos duas semanas praticamente fazendo isso, logo eles influenciam, mas a decisão final não é deles". O E1 relata que a influência do subordinado é em termos operacionais, o poder está nas mãos dos gestores familiares, eles são os donos do orçamento. "A influência dos subordinados é na operacionalização. Em algumas áreas o orçamento é realizado pelo analista, coordenador, mas a decisão final é do gestor de área. Nada é encaminhado para a controladoria sem ser analisado pelo superior, que é o gerente".

A legitimação, no sistema orçamentário, na estrutura foi identificada por obrigações morais, na modalidade pelas regras normativas, e na interação pela sanção e produção de moralidade (Macintosh & Scapens, 1990, 1991; Junquillo, 2003; Dillard et al., 2004; Jack, 2005; Conrad, 2005; Chung & Parker, 2008; Busco, 2009; Englund et al., 2011; Giddens, 2013).

A estrutura, na dimensão de legitimação, fornece os fundamentos morais (Macintosh & Scapens, 1991). Institucionaliza os direitos e obrigações recíprocos dos atores sociais (Macintosh & Scapens, 1990). Diz respeito às regras normativas e obrigações morais de um sistema social (Dillard et al., 2004). Desse modo, com base no relato dos entrevistados e documentos, verificou-se a estrutura de legitimação, constituída pelas obrigações morais, ou seja, as responsabilidades dos superiores e subordinados na realização do orçamento.

Em termos de obrigações morais, os envolvidos têm conhecimento sobre o orçamento e acompanham mensalmente as atividades realizadas no sistema orçamentário. "A minha relação direta é com os gestores de cada área e com o seu subordinado direto, que pode ser um analista ou coordenador", relata o E1. "A definição das responsabilidades e compromissos está bem clara, todos sabem, acompanham mensalmente, respondem, justificam", destaca o E4. Para o E3, "é muito nítido". O E2 menciona que "as responsabilidades e compromissos orçamentários estão claros. Pelos procedimentos já serem um pouco amarrados, limitados, os gestores não podem sair muito fora, então eles já sabem o que precisam entregar, porém alguns gestores são mais centralizadores, ficam tentando resolver tudo e não delegam". Para o E7 as obrigações morais que envolvem o orçamento são claras.

A modalidade, na dimensão da legitimação, constitui-se de regras normativas para a realização do sistema orçamentário e que levam a comportamentos legitimados. Para Junquillo (2003), nesta dimensão a modalidade constitui-se das normas que representam conjuntos de regras, códigos e convenções que guiam o modo de agir dos indivíduos. Macintosh e Scapens (1991) destacam que o aspecto normativo da dimensão da legitimação consiste em códigos ou regras (isto é, normas) para a conduta apropriada.

A partir dos relatos dos entrevistados e observação, constata-se que as regras normativas

existem no sistema orçamentário da empresa. O E1 destaca que "as orientações gerais e normas são dadas aos gestores e analistas por *e-mail*, reuniões por área, em termos de crescimento ou não do orçamento, premissas a serem utilizadas, datas a serem cumpridas". O E4 afirma que não observa as regras normativas muito fortes. Destaca que "é um *e-mail*, onde se sabe da importância, as orientações" e ainda apresenta um exemplo, "somente se vier uma orientação de crescimento podemos crescer, 0,5% até 1% nos gastos. Em relação a investimentos, as sugestões também são apresentadas e a direção decide. As diretrizes geralmente são essas, uma informação de limite, se vai poder gastar ou não a mais". Para o E5, o sistema orçamentário legitimou comportamentos, "vejo que é forte, é bem difundido dentro da indústria. As pessoas têm consciência. Trabalhamos com base no orçamento, os subordinados questionam: isso posso ou não gastar"? Reforça afirmando que "apesar de não realizarem a gestão direta do orçamento, possuem a preocupação se estão ou não atendendo os objetivos e metas orçamentárias".

A interação é constituída pelas sanções para recompensas, ou penalização aos colaboradores, quando não cumpridas obrigações morais e regras normativas no sistema orçamentário, bem como a produção de moralidade, ou seja, o consenso moral dos atores sociais, desde a alta gestão até níveis inferiores, como analistas, quanto à realização e utilização do orçamento. Para Macintosh e Scapens (1991), durante a interação os agentes recorrem a estruturas de legitimação, mediando-as por meio das regras normativas de conduta. Quando fazem isso, reproduzem a moralidade, por meio das sanções usadas para recompensar ou penalizar outros agentes de acordo com sua conformidade ou não com os códigos de conduta. Para Conrad (2005), as estruturas de legitimação levam a normas de comportamento organizacional que possibilitam implementar as sanções e recompensas aos atores sociais.

Com base no depoimento dos entrevistados foi possível perceber evidências empíricas da interação de sanção no sistema orçamentário. O E3 não percebe sanções no sentido de recompensas ou penalização. "Punição não há, uma sanção, advertência, cobrança de uma forma mais enfática não. Cobrança leve há, a cobrança leve há todo mês, toda hora, 'errado ou não errado, vamos manter assim, mais cuidado'. No entanto, desligamento por não estar atingindo metas, por exemplo, não há". Em relação a recompensas financeiras pelo cumprimento de objetivos e metas, menciona que "não existe, se existisse vejo que seria um ganho, o que motivaria mais os envolvidos". Apesar de não existir uma sanção rígida e recompensas financeiras, existe produção de moralidade, "pois todos levam a sério, trabalham e se esforçam para cumprir as obrigações e normas do orçamento, o que nos leva com frequência a atingir as metas".

O E6 destaca que a "sanção para o não cumprimento de vendas existe para os

subgerentes, representada pela redução da variável de remuneração sobre a performance da venda”, que se constitui em uma remuneração, uma espécie de comissão, determinada de acordo com o resultado obtido de indicadores sobre vendas, destaca que “o bolso acaba sendo a forma de penalização”. A produção de moralidade também é percebida quando menciona que, “todo ano que passa o orçamento fica mais sólido, as pessoas tomam consciência, mais responsabilidade”. O E3 destaca que “o orçamento já é moralizado dentro da organização, é consagrado, todos elaboram as atividades, os gerentes e subordinados já estão atentos. É bem claro para todos os envolvidos: não se começa o ano sem estarem sacramentados, metas e planejamentos”.

Para o E8, “não conseguimos mais trabalhar sem o sistema orçamentário. Realmente, sem ele, precisamos ‘fechar as portas’”. Percebe-se que o sistema orçamentário da empresa estudada incorpora normas organizacionais da empresa familiar e fornece as bases morais, porém o sancionamento às ações dos gestores é leve e o sistema de recompensas financeiras ausente. Tais aspectos refletem semelhança com a pesquisa de Speckbacher e Wentges (2012), quando explicam que é comum em empresa familiar a ausência de sistemas de recompensas financeiras. Além disso, tais evidências são justificadas pelas características da empresa familiar estudada, preconizadas por Stewart e Hitt (2012).

Os resultados revelam conformidade com Junquillo (2003), quando relata que as normas representam conjuntos de regras, códigos e convenções que guiam o modo de agir dos indivíduos, definindo direitos e obrigações, constituindo-se como ordem moral no domínio da interação. Alinham-se também aos achados de Chung e Parker (2008), em que a elaboração de objetivos e estratégias ambientais específicos inicia o processo de criação de normas de crença e comportamento que influenciam a gestão, as percepções e comportamentos dos funcionários e, por sua vez, reforçam a legitimidade do processo, ou seja, a busca de valores e objetivos de responsabilidade ambiental.

Na pesquisa de Conrad (2005) as normas de comportamento organizacional quantificaram os padrões apropriados e permitiram que o regulador mantivesse a responsabilidade regulada e implementasse sanções e recompensas conforme necessário. Para Macintosh e Scapens (1990), os sistemas de contabilidade gerencial legitimam os direitos de alguns participantes em responsabilizar outros em termos financeiros por suas ações, comunicam um conjunto de valores e ideais sobre o que é aprovado e o que é reprovado, e quais recompensas e penalidades são utilizadas.

Diante do exposto, as dimensões de significação, dominação e legitimação permeiam todas as sete tensões dinâmicas observadas no sistema orçamentário da empresa familiar

estudada: (i) valores organizacionais *versus* busca de oportunidades; (ii) visão da empresa de crescimento *versus* foco no curto prazo; (iii) flexibilidade *versus* controle; (iv) gestão da segunda geração *versus* gestão da terceira e quarta gerações; (v) demandas de longo prazo *versus* demandas de curto prazo; (vi) perpetuidade da empresa *versus* foco em resultados de curto prazo; (vii) lucro e crescimento *versus* risco.

Nas estruturas, a (i) significação com as regras sociais: funções do orçamento de planejamento e controle; a (ii) dominação, com os recursos alocativos e autoritários; e a (iii) legitimação, com obrigações morais, permeiam principalmente no sistema de limites e de controle diagnóstico, ou seja, nas forças negativas. Na modalidade, o (i) esquema interpretativo, formado pelos estoques de conhecimento; a (ii) facilidade, por sistema de recompensas não monetárias, indicadores de monitoramento, reuniões de discussões; e a (iii) norma, com as regras normativas, estão presentes em todas as alavancas. Na interação, a (i) comunicação; o (ii) poder; a (iii) sanção e produção de moralidade, permeiam as tensões dinâmicas no sistema orçamentário, principalmente no sistema de crenças e no sistema de controle interativo, ou seja, nas forças positivas.

As estruturas, enquanto planejamento e controle, recursos alocativos e autoritários e obrigações sociais se relacionam com os sistemas de limites e de controle diagnóstico do sistema orçamentário, ou seja, forças negativas, a partir da busca de oportunidades, foco no curto prazo, controle, gestão pela terceira e quarta gerações demandas de curto prazo, foco em resultados de curto prazo e risco. A modalidade, na forma de esquema interpretativo, facilidades e norma se relaciona com todas as alavancas de controle. A interação, na forma de comunicação, poder e sanção, interage com o sistema de crenças e sistema de controle interativo do sistema orçamentário, ou seja, as forças positivas, a partir dos valores organizacionais, visão da empresa de crescimento, flexibilidade, gestão segunda geração, demandas de longo prazo, perpetuidade da empresa e lucro e crescimento.

4.5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A dualidade da estrutura é um conceito chave para compreender a inter-relação e interação entre estruturas sociais e agência humana (Macintosh & Scapens, 1990; Kilfoyle & Richardson, 2011; Englund & Gerdin, 2014). Para Chung e Parker (2008), sistemas de controle gerencial são concebidos como parte de sistemas sociais que possuem três propriedades principais: (i) estruturas, sistemas de regras e recursos; (ii) modalidade, meio pelo qual estrutura produz ação; e (iii) interação, ações tomadas pelos membros da organização que trabalham

nesses sistemas.

A relação de interdependência e complementariedade que existe entre os sistemas de controle (Widener, 2007; Oro & Lavarda, 2019) permite essa interação entre as tensões dinâmicas no sistema orçamentário (forças negativas e forças positivas) (Simons, 1995) da empresa familiar, e a estrutura e agência (dualidade da estrutura) (Giddens, 2013). Esta dualidade, observada nas tensões dinâmicas do sistema orçamentário, leva à produção e reprodução da ordem social do negócio familiar. Peters (2014) menciona que a ordem social não é um dado, mas uma consecução continuamente produzida e reproduzida, nos mais diversos cenários locais de ação e interação, por atores motivados e habilidosos. Macintosh e Scapens (1990) afirmam que a TE tem foco abrangente, informativo e integrativo na forma de analisar como os sistemas da contabilidade gerencial estão implicados na construção, manutenção e alterações da ordem social das organizações. Evidências dessa interação são apresentadas na Figura 13.

Dualidade da Estrutura ↑ Tensões Dinâmicas ↓	Estrutura	<p>Significação</p> <ul style="list-style-type: none"> - função de planejamento orçamentário (comunicação de expectativas, coordenação de atividades e a motivação para o alcance dos resultados. - função de controle orçamentário (existência de monitoramento e avaliação de desempenho). 	<p>Dominação</p> <ul style="list-style-type: none"> - recursos alocativos, como a previsão e a restrição de recursos financeiros, físicos e tecnológicos. - recursos autoritários formados pelo domínio de alguns atores sobre os outros, no que se refere a conhecimento técnico e autoridade na definição e controle dos objetivos e metas orçamentários. 	<p>Legitimação</p> <ul style="list-style-type: none"> - obrigações morais, todos os agentes sabem e acompanham as atividades realizadas no sistema orçamentário.
	Forças Negativas	<p style="text-align: center;">Sistema de Limites (Presente na primeira, segunda e quarta Tensões Dinâmicas)</p> <ul style="list-style-type: none"> - restringe tarefas desenvolvidas no sistema orçamentário. - agentes orientados para o curto prazo no que se refere a definição e controle de objetivos e metas. - terceira e quarta gerações se preocupam mais com a profissionalização e orientam o comportamento dos agentes. - limitação de recursos. - domínio da segunda geração pautado em gestão emocional e intuitiva. - controle dos recursos alocativos. <p style="text-align: center;">Sistema de Controle Diagnóstico (Presente na terceira, quarta, quinta, sexta e sétima Tensões Dinâmicas)</p> <ul style="list-style-type: none"> - monitoramento do cumprimento de objetivos e metas. - frequência de cobrança dos superiores aos subordinados. - terceira e quarta são gerações se preocupam mais com a profissionalização e utilizam mecanismos de controle para a definição e alcance de objetivos e metas. - foco em resultados de curto prazo. - equilíbrio do risco. 		
	Modalidade	<p>Esquema Interpretativo</p> <p>Os agentes aplicam e compartilham seus conhecimentos técnicos sobre planejamento e controle orçamentário.</p>	<p>Facilidade</p> <p>Os agentes utilizam meios como controle por indicadores monitorados no <i>Business Intelligence</i>, e discussões frequentes para o alcance dos objetivos e metas orçamentários.</p>	<p>Norma</p> <p>Normas são dadas aos gestores e analistas em termos de crescimento ou não do orçamento, premissas a serem utilizadas, datas a serem cumpridas.</p>
	Forças Positivas	<p style="text-align: center;">Sistema de Crenças (Presente na primeira, segunda, quarta, quinta e sexta Tensões Dinâmicas)</p> <ul style="list-style-type: none"> - estímulo por meio de valores, ser proativo, alinhando conhecimento e criatividade. - visão contempla estar entre as melhores opções do mercado. - segunda geração é mais intuitiva e se utiliza em parte dos propósitos declarados; terceira e quarta gerações se inspiram mais nos propósitos quando da definição e controle do sistema orçamentário. - visão de crescimento, estar entre as melhores opções do mercado. - interesse das gerações na perpetuidade da empresa. <p style="text-align: center;">Sistema de Controle Interativo (Presente na terceira, quarta, quinta e sétima Tensões Dinâmicas)</p> <ul style="list-style-type: none"> - flexibilidade na cobrança das metas, motivada pela gestão ser realizada principalmente por diretores e gerentes da família. - objetivos e metas desenvolvidos de forma interativa pela segunda e terceira gerações. - possui setor de pesquisa e desenvolvimento, investe em novas tecnologias, busca por novas oportunidades, busca de lucro e crescimento. 		
	Interação	<p>Comunicação</p> <ul style="list-style-type: none"> - reuniões para definição do orçamento e para discussão de resultados e controle das metas orçamentárias. - participação de vários níveis. - comunicação mensal dos resultados. 	<p>Poder</p> <ul style="list-style-type: none"> - autonomia dos subordinados para realizar as atividades, mas não para tomar decisões do sistema orçamentário. - influência dos subordinados nas atividades orçamentárias de seus superiores. 	<p>Sanção</p> <ul style="list-style-type: none"> - não há punição rígida. - redução da comissão sobre a performance da venda. - produção de moralidade, as pessoas possuem consciência, responsabilidade, visto como consagrado, desde a alta gestão até os níveis inferiores.

Figura 13. Tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura

As estruturas (regras e recursos) são as organizadoras de qualquer sistema social. São códigos, modelos, padrões, regras ou fórmulas que moldam e programam o comportamento social e promovem a vinculação de práticas sociais ao longo do tempo e do espaço (Macintosh & Scapens, 1991). Giddens (1976, 1979, 1984) afirma que as estruturas sociais apresentam três dimensões: (i) significação, em interação com a comunicação; (ii) dominação, em interação com o poder; e (iii) legitimação, em interação com a sanção.

Na empresa familiar estudada a estrutura de significação do sistema orçamentário é constituída pelas regras sociais, com a função de planejamento (comunicação de expectativas, coordenação de atividades e a motivação para o alcance dos resultados) e função de controle (existência de monitoramento e avaliação de desempenho). A estrutura de dominação compreende os recursos alocativos, como a previsão e restrição dos recursos financeiros, físicos e tecnológicos e os recursos autoritários, ou seja, domínio de alguns atores sobre outros, no que se refere a conhecimento técnico e autoridade, na definição e controle dos objetivos e metas orçamentários. A estrutura de legitimação é formada pelas obrigações morais dos agentes do orçamento, ou seja, responsabilidades e compromissos com as atividades realizadas no sistema orçamentário.

As estruturas se relacionam às tensões dinâmicas, principalmente quando envolvem as forças negativas, ou seja, sistema de limites e sistema de controle diagnóstico das alavancas de controle de Simons (1995). Para Simons (1995) e Tessier e Otley (2012), as forças negativas não são definidas como maus controles, ao contrário, são importantes, assim como as forças positivas, que representam os controles positivos.

No sistema de limites, a empresa familiar estudada restringe tarefas desenvolvidas no sistema orçamentário, os agentes são orientados para o curto prazo, no que se refere a definição e controle de objetivos e metas, a terceira e quarta gerações primam mais por uma gestão profissionalizada e orientam o comportamento dos agentes, há limitação de recursos alocativos e domínio da segunda geração na gestão de forma emocional e intuitiva.

O sistema de controle diagnóstico da empresa pesquisada é perceptível com o monitoramento do cumprimento de objetivos e metas, a frequência de cobrança dos superiores aos subordinados, a terceira e quarta gerações que primam mais por uma gestão profissionalizada, utilizam mecanismos de controle para a definição e alcance dos objetivos e metas, além disso o foco por resultados de curto prazo e equilíbrio do risco. Estes aspectos das tensões dinâmicas possuem conformidade com os estudos de Simons (1995), Simons (2000), Widener, (2007), Henri (2006), Mundy (2010), Acquaah (2013), Frow et al. (2010), Oyadomari et al. (2011), Pletsch et al. (2016) e Oro e Lavarda (2019).

Os achados deste estudo também revelam conformidade com o que preconizam Englund e Gerdin (2014), quando mencionam que a estrutura de significação se constitui numa das propriedades que os atores utilizam na produção e reprodução de sistemas sociais, que é tanto o meio quanto o resultado da ação social, ou seja, da comunicação. Neste estudo os agentes aplicam e compartilham seus conhecimentos técnicos sobre planejamento e controle orçamentário, por meio da modalidade esquema interpretativo, e produzem a comunicação, na interação.

Os resultados também refletem no que Englund e Gerdin (2014) explicam, de que a estrutura de dominação fornece facilidades para o exercício do poder, e nas constatações de Junquillo (2003), quando menciona que as facilidades são os meios que os agentes utilizam como forma de alcançar objetivos e resultados que lhes interessam, sendo por meio dessas facilidades que o poder, na dimensão da interação, é exercido. Na empresa familiar pesquisada, os agentes do sistema orçamentário recorrem a controle por indicadores monitorados no *Business Intelligence* e discussões frequentes para exercer o poder, na dimensão da interação.

Na dimensão da legitimação a modalidade é exercida por normas que são dadas aos gestores e analistas em termos de crescimento ou não do orçamento, premissas a serem utilizadas, dadas a serem cumpridas, coadunando com Junquillo (2003), que menciona que as normas representam conjuntos de regras, códigos e convenções que guiam o modo de agir dos indivíduos, constituindo-se como ordem moral no domínio da interação e que levam à legitimação de determinada ordem e sua sanção pelos agentes na interação.

A discussão acima sugere que, na empresa estudada, a dualidade da estrutura, constituída pelas dimensões de significação, dominação e legitimação, são respectivamente mediadas pelas modalidades esquema interpretativo, facilidades e normas, e promovem a interação e a ação social, revelando conformidade com a pesquisa de Macintosh e Scapens (1991), quando destacam que a combinação das três dimensões estruturais influencia as ações e interações sociais dos agentes nas organizações e instituições, e serve para restringir e coagir os agentes, mas ao mesmo tempo funciona para promover a cooperação necessária para manter a ordem social.

Os resultados também trazem indícios de que a interação se associa com as tensões dinâmicas, principalmente em relação às forças positivas, ou seja, sistemas de crenças e sistema de controle interativo das alavancas de controle de Simons (1995). No sistema de crenças as tensões dinâmicas, na empresa analisada, são provocadas pelo estímulo, por meio de seus valores, em ser proativo, alinhando conhecimento e criatividade, visão, que contempla estar entre as melhores opções do mercado, segunda geração mais intuitiva e se utilizando em parte

dos propósitos declarados, terceira e quarta gerações se inspirando mais nos sistemas de controle quando da definição e controle do sistema orçamentário, visão de crescimento e interesse das gerações pela perpetuidade da empresa.

No sistema de controle interativo os dilemas organizacionais são provocados pela flexibilidade na cobrança e ajuste das metas pelo fato de a gestão ser realizada em sua grande maioria por diretores e gerentes da família, os objetivos e metas serem desenvolvidos de forma interativa pela segunda e terceira gerações, possuir setor de pesquisa e desenvolvimento, investir em novas tecnologias, buscar por novas oportunidades e buscar por lucro e crescimento. Estes achados das tensões dinâmicas revelam conformidade com os estudos de Simons (1995), Simons (2000), Widener (2007), Henri (2006), Mundy (2010), Acquaah (2013), Frow et al. (2010), Oyadomari et al. (2011), Pletsch et al. (2016) e Oro e Lavarda (2019).

Na interação, a comunicação promovida pela significação, por meio de conhecimentos dos agentes, na empresa familiar estudada, acontece pelas reuniões para definição do orçamento e para discussão de resultados e controle das metas orçamentárias, por meio da participação de vários níveis no sistema orçamentário e com frequência semanal e mensal para acompanhamento de metas.

O poder gerado pela estrutura da dominação, por intermédio das facilidades, gera autonomia dos subordinados para realizar as atividades, mas não para tomar decisões do sistema orçamentário, bem como na influência dos subordinados nas atividades orçamentárias de seus superiores, em que os analistas se envolvem mais na parte operacional, de organização do orçamento. Em algumas áreas o orçamento é realizado pelo analista, mas a decisão é do superior.

A sanção, ocasionada pela estrutura de legitimação e intermediada pelas regras normativas, não é rígida, já que envolve apenas redução da comissão sobre a performance da venda, no entanto existe a produção da moralidade, evidenciada pela consciência e responsabilidade que os agentes possuem sobre o sistema orçamentário, visto como um sistema de controle gerencial consagrado, desde a alta gestão até os níveis inferiores, como os analistas.

As tensões dinâmicas no sistema orçamentário, identificadas neste estudo, perpassam a reciprocidade entre: (i) significação, por meio das regras sociais, com as funções de planejamento e controle orçamentário e a comunicação, por meio dos estoques de conhecimento dos envolvidos; (ii) dominação, com recursos autoritários e alocativos e o poder, por meio da modalidade facilidades; e (iii) legitimação, com as obrigações morais dos agentes envolvidos no sistema orçamentário, com a sanção, intermediada pelas regras normativas.

Depreende-se que essa inter-relação entre a dualidade da estrutura e as tensões

dinâmicas acontece entre as regras e recursos (estruturas), com as forças negativas e a interação (agência) com as forças positivas. Esta constatação é aderente à constatação de Van der Kolk et al. (2020), que explicam que as tensões dinâmicas envolvem um relacionamento complementar e um conflito, relação entre elementos e, como tal, são relações bidimensionais. Lewis (2000) e English (2001, 2003) mencionam que as tensões são formadas por dois elementos que são como *'yin'* e *'yang'*, que simultaneamente se opõem e reconciliam, ou complementam e competem, sendo que a intensidade dos elementos na tensão pode variar ao longo do tempo.

As tensões entre os elementos de controle gerencial são complexas (complementando e competindo simultaneamente) e dinâmicas (mudando ao longo do tempo). As tensões dinâmicas exigem inerentemente atenção contínua e a capacidade de um gestor de enfatizar diferentes controles em diferentes momentos no tempo, a fim de lidar com forças internas e externas à organização, que são contínuas (Van der Kolk et al. 2020). Simons (1995) discorre que selecionar as alavancas e usá-las adequadamente é um fator crucial de decisão dos gestores. Suas escolhas refletem seus valores pessoais, revelam suas opiniões sobre subordinados, afetam a probabilidade de conquistar objetivos e influenciar a capacidade de longo prazo da organização de se adaptar e prosperar.

O exposto sugere que a dualidade da estrutura nas tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar, com propriedade concentrada e baseada em parentesco, gestão baseada no poder do fundador, emocional e intuitiva, orgânica, e relação mútua entre os gestores, com foco em resultado econômico e também não econômicos, sem benefícios privados para a família, favorecimento e critérios particularistas (Stewart & Hitt, 2012) levam à produção e reprodução da ordem social (Giddens, 2013) da organização familiar.

Constata-se que a ordem social da empresa familiar é produzida e reproduzida com as práticas geradas pelas tensões dinâmicas, existentes no planejamento e controle do sistema orçamentário, realizadas pelos agentes. Esta (re)produção da ordem social acontece com base na reciprocidade entre a estrutura e a agência (dualidade da estrutura), por meio das regras (sociais e normativas), recursos (autoritários e alocativos) e agência (ação dos agentes).

Um conjunto de significados (funções de planejamento e controle orçamentário) é comunicado, um sistema de autoridades e poder foi estabelecido e obrigações morais e produção de moralidade são reconhecidos pelos gestores e analistas envolvidos com o sistema orçamentário. Junquillo (2003) explica que os gestores, por meio de sua ação, contribuem para a reprodução de propriedades estruturais. Tais ações também são influenciadas pelas condições existentes da estrutura. Macintosh e Scapens (1990) revelam que as práticas contábeis estão

envolvidas nas questões de ordem social de uma organização. Macintosh e Scapens (1990) e Englund et al. (2011) explicam que a contabilidade gerencial pode participar da construção, manutenção e alterações da ordem social das organizações, o que se identifica na empresa familiar estudada, em que as tensões dinâmicas, por meio de forças negativas e positivas, no sistema orçamentário, influenciam na ordem social da organização.

Ao considerar as estruturas e a relação das modalidades de estruturação, Busco (2009) destaca, em concordância com Giddens (1976; 1979; 1984), por considerar as estruturas e a relação das modalidades de estruturação, que uma ordem socialmente construída pode ser institucionalizada, ou seja, um quadro de significados pode ser comunicado, um sistema de autoridade e poder pode ser estabelecido e, finalmente, um código moral de conduta pode ser reconhecido.

A produção e a reprodução da ordem social da empresa familiar estudada podem ser visualizadas na Figura 14, por meio de uma síntese das categorias analisadas.

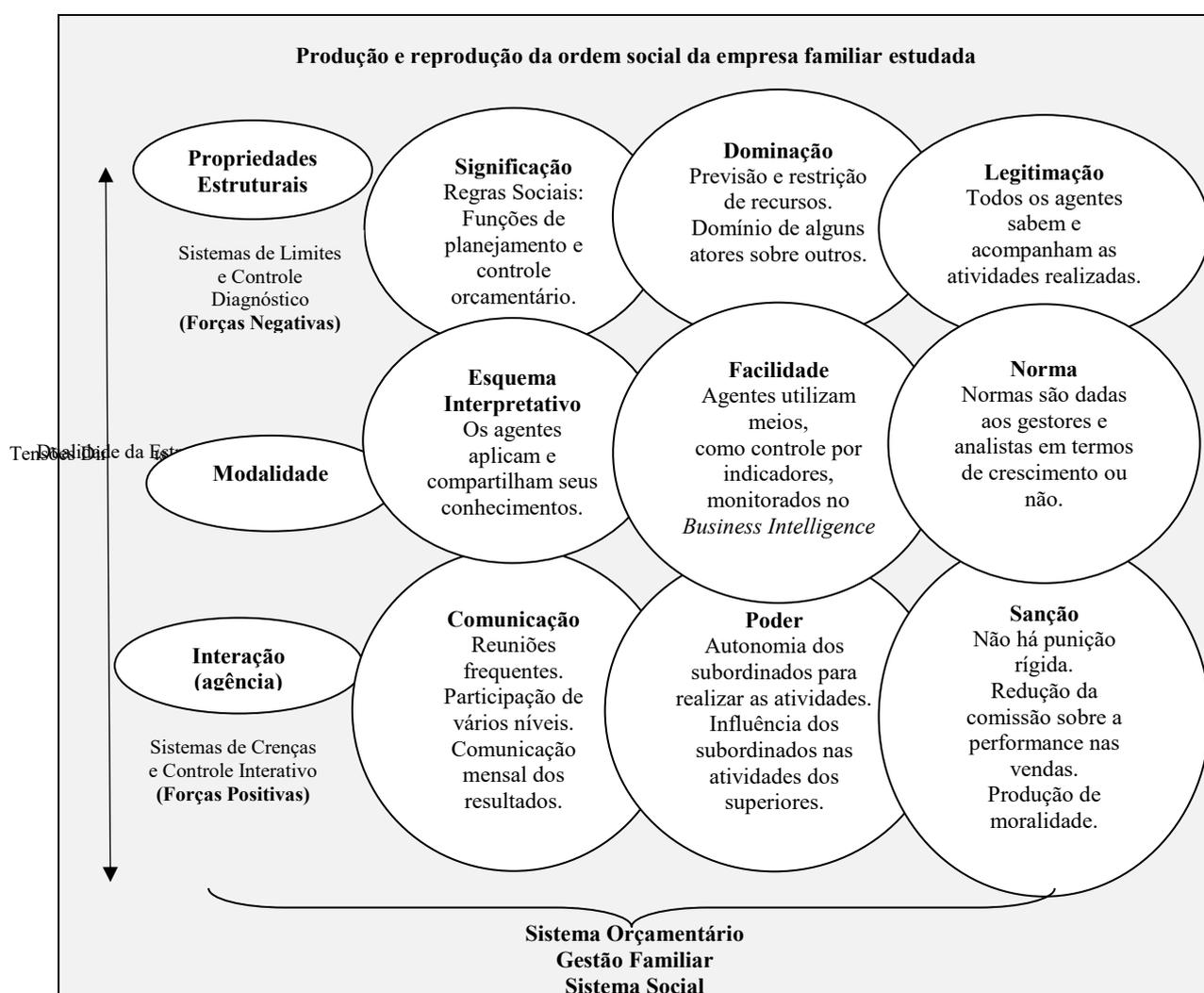


Figura 14. Produção e reprodução da ordem social da empresa familiar estudada

Depreende-se da Figura 14 que a estrutura do sistema orçamentário da empresa familiar estudada é formada pelas regras sociais e normativas e pelos recursos, que interagem com os sistemas de limites e de controle diagnóstico, que representam forças negativas para as tensões dinâmicas. As regras sociais foram constituídas pelas funções de planejamento e controle e as regras normativas pelas obrigações morais, em que todos os agentes sabem e acompanham as atividades realizadas no sistema orçamentário. Os recursos alocativos constituem-se na previsão e na restrição de recursos financeiros, físicos e tecnológicos, e os recursos autoritários estão representados pelo domínio de alguns atores sobre outros, de conhecimento técnico e autoridade.

Esta estrutura foi influenciada pela interação dos agentes, que se concatenam com os sistemas de crenças e de controle interativo e representam as forças negativas das tensões dinâmicas. A comunicação se manifesta por meio de reuniões, participação de vários níveis e comunicação mensal dos resultados, mediada pela aplicação e compartilhamento dos conhecimentos dos agentes. O poder é expresso com a autonomia dos subordinados para realizar as atividades, mas não para tomar decisões do sistema orçamentário, bem como influência dos subordinados nas atividades orçamentárias de seus superiores, por meio da modalidade facilidades, em que os agentes utilizam meios, como controle por indicadores monitorados no *Business Intelligence*. Por fim, a sanção ocorre, apesar de o sistema orçamentário não levar a uma punição rígida, apenas redução da comissão, sobre o desempenho das vendas, mediada pelas normas, ou seja, regras normativas dadas aos gestores e analistas. No entanto, o sistema orçamentário leva à produção de moralidade, ou seja, as pessoas possuem consciência e responsabilidade, vistas como consagradas, desde a alta gestão até os níveis inferiores.

Os achados revelam conformidade com a literatura, quando Giddens (2013) e Englund e Gerdin (2014) explicam que a distinção entre práticas situadas em si, ou seja, o que os atores realmente dizem e fazem (sistemas sociais), e aquilo que gera tais práticas, isto é, aquilo que constitui a base e produz os padrões como tais, é necessário para compreensão da ordem social (estruturas sociais).

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa teve como propósito compreender as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de uma empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura, preconizada na Teoria da Estruturação de Giddens (1976, 1979, 1984). Realizou-se estudo de caso único, em empresa familiar de médio porte, indústria e comércio de alimentos, no período de novembro de 2019 a julho de 2020.

O primeiro objetivo específico foi de conhecer as características familiares presentes na empresa estudada. A empresa apresenta características familiares preconizadas por Stewart e Hitt (2012), como propriedade 100% familiar, concentrada nas mãos da segunda e terceira gerações. Os níveis de parentesco que formam a propriedade são de primeiro, segundo e terceiro graus. As tomadas de decisões finais ainda estão centralizadas na segunda geração, muitas vezes de forma emocional e ainda intuitiva. A gestão também é considerada orgânica, e a relação acontece de maneira mútua entre os gestores. O foco é direcionado a resultados econômicos, mas observou-se que resultados não econômicos são importantes para os entrevistados. Em relação às recompensas, não se percebeu recompensas com base em mais favorecimento aos membros da família, ou a existência de critérios individuais à família.

O segundo objetivo foi analisar os sistemas de crenças, limites, controle interativo e diagnóstico no sistema orçamentário na empresa familiar investigada. Constatou-se que o sistema orçamentário é utilizado como: (i) sistema de crenças, quando os valores instituídos na organização orientam os propósitos do negócio, estão alinhados com os valores familiares e influenciam na forma como é conduzido o sistema orçamentário, em termos de comprometimento, disciplina e responsabilidade dos envolvidos; (ii) sistema de limites, à medida que determina regras que são aceitáveis pelos membros da organização e ações que devem ser evitadas; (iii) sistema de controle interativo, ao envolver os vários níveis da organização, sejam diretores, gerentes, coordenadores e analistas, na definição e controle de seus orçamentos. Superiores e subordinados discutem rotineiramente o controle orçamentário, assim, estimula-se a busca de oportunidades com ideias, soluções e aprendizado, no cumprimento dos itens orçamentários, e existe flexibilidade para o ajuste de metas; e (iv) sistema de controle diagnóstico, por meio do monitoramento frequente das metas, frequência de cobrança, pressão por objetivos e resultados a curto prazo, ocorrem entre superiores e subordinados.

O terceiro objetivo buscou examinar as tensões dinâmicas existentes no sistema orçamentário na empresa familiar estudada. Foram identificadas sete tensões dinâmicas no

sistema orçamentário: (i) valores organizacionais *versus* busca de oportunidades; (ii) visão da empresa de crescimento *versus* foco no curto prazo; (iii) flexibilidade *versus* controle; (iv) gestão de segunda geração *versus* gestão de terceira e quarta gerações; (v) demandas de longo prazo *versus* demandas de curto prazo; (vi) perpetuidade da empresa *versus* foco em resultados de curto prazo; e (vii) lucro e crescimento *versus* risco.

As dimensões da significação, dominação e legitimação foram percebidas no sistema orçamentário da empresa familiar. A estrutura de significação é formada pelas regras sociais com as funções de planejamento e controle orçamentário. O planejamento orçamentário constituído dos planos vinculados às estratégias, da comunicação das expectativas, da coordenação das atividades e a motivação para o alcance dos resultados. O controle orçamentário foi compreendido pela existência de monitoramento e avaliação de desempenho (Naranjo-Gil & Hartmann, 2006; Kihn, 2011). Na modalidade esquema interpretativo (Conrad, 2005; Englund et al., 2011), as pessoas envolvidas no orçamento aplicam seus conhecimentos técnicos na comunicação das atividades e os conhecimentos são compartilhados. A comunicação (Junquilha, 2003; Giddens, 2013), na interação, é formada pelas reuniões para definição do orçamento e para discussão de resultados e controle das metas orçamentárias, por meio da participação de vários níveis no sistema orçamentário.

Na estrutura de dominação, formada por recursos alocativos, identificou-se a previsão dos recursos e restrição de recursos financeiros, físicos e tecnológicos no sistema orçamentário e recursos autoritários formados pelo domínio de alguns atores (superiores e/ou subordinados) sobre os outros, no que se refere a conhecimento técnico e autoridade na definição e controle dos objetivos e metas orçamentárias. Na modalidade facilidade (Macintosh & Scapens, 1990), percebe-se, com base nos relatos dos participantes e documentos, meios utilizados como controle por indicadores monitorados no *Business Intelligence*, discussões frequentes por meio de reuniões por área e reuniões mensais como Sou Resultado, ou seja, facilidades utilizadas para o alcance dos objetivos e metas orçamentárias. Na interação de poder (Conrad, 2005; Gurd, 2008), constata-se que existe autonomia dos subordinados para realizar as atividades, mas não para tomar decisões do sistema orçamentário. No que se refere a influência os subordinados, coordenadores e analistas nas atividades orçamentárias de seus superiores, não existe muita influência e, quando ocorre, é em termos operacionais.

A estrutura de legitimação é constituída pelas obrigações morais, ou seja, as responsabilidades dos superiores e subordinados na realização do orçamento. Em termos de obrigações morais, os envolvidos têm conhecimento sobre o orçamento e acompanham mensalmente as atividades realizadas no sistema orçamentário. A modalidade, na dimensão da

legitimação, constitui-se de regras normativas (Macintosh & Scapens, 1991; Junquillo, 2003) para realização do sistema orçamentário, que levam a comportamentos legitimados. A interação (Macintosh & Scapens, 1991; Conrad, 2005) na empresa estudada é constituída pelas sanções para recompensas, ou penalização aos colaboradores quando não cumpridas obrigações morais e regras normativas no sistema orçamentário, bem como a produção de moralidade, ou seja, o consenso moral dos atores sociais, desde a alta gestão até níveis inferiores, como analistas, quanto à realização e utilização do orçamento.

O quarto objetivo específico analisou a significação, dominação, legitimação com as tensões dinâmicas no sistema orçamentário, na empresa familiar pesquisada. Os achados evidenciam que as dimensões da TE estão presentes em todas as tensões dinâmicas no sistema orçamentário da empresa familiar estudada, no que diz respeito às estruturas (regras e recursos), modalidade e interação. Quanto a (i) estruturas: regras sociais relativas a funções de planejamento e controle orçamentário, recursos alocativos e autoritários e obrigações sociais - se relacionam com a busca de oportunidades, foco no curto prazo, controle, gestão pela terceira e quarta gerações, demandas de curto prazo, foco em resultados de curto prazo e risco, os quais representam os sistemas de limites e de controle diagnóstico do sistema orçamentário, isto é, as forças negativas; quanto a (ii) modalidade: esquema interpretativo, facilidades e normas - se relacionam com todas as alavancas de controle; e a (iii) interação: comunicação, poder e sanção - interage a partir dos valores organizacionais, visão da empresa de crescimento, flexibilidade, gestão segunda geração, demandas de longo prazo, perpetuidade da empresa, lucro e crescimento, que representam os sistemas de crenças e de controle interativo do sistema orçamentário, ou seja, as forças positivas.

Desse modo, os resultados revelam que a interação entre as tensões dinâmicas no sistema orçamentário (forças negativas e forças positivas) (Simons, 1995), na empresa familiar pesquisada, e a estrutura e agência (dualidade da estrutura) (Giddens, 2013), é constituída pela relação de interdependência e complementariedade que existe entre os sistemas das alavancas de controle (Widener, 2007, Oro e Lavarda, 2019). Van der Kolk et al. (2020) explicam que as tensões dinâmicas são relações bidimensionais, pois envolvem um relacionamento complementar e um conflito, na relação entre elementos. A ordem social da empresa familiar é produzida e reproduzida (dualidade da estrutura) com as práticas geradas pelas tensões dinâmicas existentes no planejamento e controle do sistema orçamentário.

5.1 IMPLICAÇÕES TEÓRICAS

A pesquisa apresenta contribuições teóricas. A primeira é de expandir os estudos na área contábil sob um olhar social. Mundy (2010) salienta que pesquisas sistemáticas sobre a natureza das tensões dinâmicas e do equilíbrio do controle se utilizam de teorias tradicionais. Helsen et al. (2016) destaca que a teoria da agência é a teoria notavelmente dominante em estudos sobre empresas familiares, e que caminhos de pesquisas interessantes parecem permanecer subdesenvolvidos, devido a esse foco unilateral. Desse modo, esta pesquisa contribui quando estuda as tensões dinâmicas no sistema orçamentário sob um olhar social e percebe-se a existência de uma inter-relação entre a dualidade da estrutura e essas tensões dinâmicas, em que a estrutura se relaciona com os sistemas de limites e de controle diagnóstico, e a agência se relaciona com os sistemas de crenças e de controle interativo.

A segunda contribuição teórica consiste em explorar a visão do sistema orçamentário de empresa familiar como dualidade, ou seja, a interação entre estrutura e agência. Kilfoyle e Richardson (2011) destacam que a literatura tradicional sobre orçamento foi construída principalmente em torno do dualismo de agência e estrutura. Desse modo, esta pesquisa contribui para a literatura orçamentária, quando utiliza um dos conceitos centrais da TE, a dualidade da estrutura, como pano de fundo para análise de como ocorrem as tensões dinâmicas no sistema orçamentário.

A terceira contribuição teórica do estudo consiste no avanço dos estudos em contabilidade gerencial de empresas familiares. A pesquisa reconheceu as tensões dinâmicas, utilizando as quatro alavancas de controle de Simons (1995), no sistema orçamentário em ambiente familiar. Martyn (2016) explica que, em geral, relativamente pouca pesquisa abordou sistemas de crenças e sistemas de limites em comparação com as outras alavancas de controle. Além disso, Songini et al. (2018) apontam que o impacto das características distintivas das empresas familiares no SCG representa um campo de pesquisa subdesenvolvido, juntamente com o modo como o SCG pode ser desenvolvido e usado diferentemente em diferentes tipos de empresas familiares.

5.2 IMPLICAÇÕES ORGANIZACIONAIS

Os resultados desta pesquisa também apresentam contribuições de ordem prática para as organizações e a gestão familiar. A primeira implicação consiste no fato dos resultados permitirem aos gestores melhores conhecerem as possíveis tensões dinâmicas, quando da

definição e controle dos objetivos e metas orçamentários, e a partir disso poder melhor gerenciar as forças positivas e negativas e buscar o equilíbrio nas atividades diárias do sistema orçamentário.

A segunda contribuição prática refere-se ao conhecimento que pode gerar aos gestores e empreendedores de empresas familiares, em relação à interação entre regras sociais, normativas e recursos (estrutura) e à ação dos gestores (agência), em termos de comunicação, poder e sanção, existentes na realização e controle de um sistema orçamentário familiar. A discussão permite compreender como essa interação influencia no planejamento e controle orçamentário e como implica no alcance dos objetivos estabelecidos pela organização e no processo decisório. Songini et al. (2013) afirmam que a contabilidade gerencial representa um tema de estudo, no âmbito da empresa familiar, que requer atenção crescente dos estudiosos da contabilidade, principalmente devido ao número limitado de contribuições nessa área e aos benefícios gerenciais e à profissionalização que pode oferecer aos negócios da família.

5.3 LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa possui algumas limitações, que precisam ser consideradas quando da análise dos resultados. A primeira limitação refere-se ao período considerado para coleta e análise dos dados, que foi de apenas um ciclo orçamentário, considerando as etapas de planejamento e controle do sistema orçamentário. Pesquisas futuras podem investigar o problema considerando mais de um ciclo orçamentário, desenvolver estudo longitudinal e em outros tipos de organizações, dadas as especificidades do negócio familiar.

A segunda limitação refere-se à forma de coleta e análise de dados (Scapens, 1990; Otley e Berry, 1994), e envolvem: (i) as entrevistas, realizadas com diretor, gerentes, *controller*, analistas e consultora, que em função da confidencialidade, informações podem ter sido omitidas pelos entrevistados. Para Goebel e Weißenberger (2016), os resultados podem estar associados a subjetividade nas respostas e desejo social; e (ii) as observações realizadas, que se limitaram aos dados disponíveis e à capacidade de observação. Além disso, houve limitação no campo para a coleta dos dados, já que não foi autorizada a participação em reuniões orçamentárias. Mundy (2010) destaca que o processo de análise de dados representa um conjunto de escolhas feitas pelo pesquisador e, portanto, os achados estão sujeitos aos habituais vieses analíticos e interpretativos inerentes à realização de pesquisas qualitativas. Nesse sentido, pesquisas futuras podem entrevistar outros sujeitos, utilizar outras formas de coleta, triangulação e análise dos dados.

Também constitui uma limitação o modelo teórico adotado, já que foram utilizados os construtos que se julgou mais adequados aos objetivos do estudo. Michiels (2017) explica que, apesar das melhores práticas serem cuidadosamente selecionadas com base na literatura disponível, é possível que os resultados sejam sensíveis à seleção das práticas investigadas. Pesquisas futuras podem utilizar outras categorias e subcategorias de análise ou outra teoria de base.

REFERÊNCIAS

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189–204. doi:10.1016/s0361-3682(98)00059-2
- Abogun, S., & Fagbemi, T. O. (2011). The global debate on budgeting: Empirical evidence from Nigeria. *International Business Research*, 4(4), 248-254. doi:10.5539/ibr.v4n4p248
- Acquaah, M. (2013). Management control systems, business strategy and performance: A comparative analysis of family and non-family businesses in a transition economy in sub-Saharan Africa. *Journal of Family Business Strategy*, 4(2), 131–146. doi:10.1016/j.jfbs.2013.03.002
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston: Harvard Business School.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: McGraw Hill Brasil.
- Bansal, P., Smith, W. K., & Vaara, E. (2018). New ways of seeing through qualitative research. *Academy of Management Journal*, 61(4), 1189–1195. doi:10.5465/amj.2018.4004
- Bernhoeft, R. (1991). *Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida*. São Paulo: Nobel.
- Beuren, I. M., & Almeida, D. M. (2012). Impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: um estudo à luz da teoria da estruturação em uma empresa têxtil. *Revista de Administração da USP*, 47(4), 653-670. doi: 10.5700/rausp1065
- Beuren, I. M., & Almeida, D. M. (2015). Impacto da adoção das normas internacionais de contabilidade na área da controladoria. *Revista de Administração Contemporânea*, 19(3), 311-335. doi:10.1590/1982-7849rac20151704
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709–737. doi:10.1016/j.aos.2003.10.010
- Boland, R. J. (1993). Accounting and the interpretive act. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2-3), 125–146. doi:10.1016/0361-3682(93)90030-a
- Broccardo, L., Giacosa, E., Culasso, F., & Ferraris, A. (2016). Budgeting process: an Italian survey in family and non-family firms. *World Review of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development*, 12(2/3), 157. doi:10.1504/wremsd.2016.074977
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis*. London: Heinemann Education Books.
- Busco, C. (2009). Giddens' structuration theory and its implications for management accounting research. *Journal of Management & Governance*, 13(3), 249–260. doi:10.1007/s10997-008-9081-6

- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127–168. doi:10.1016/s0361-3682(01)00027-7
- Chrisman, J. J., Chua, J. H., & Litz, R. (2003). A unified systems perspective of family firm performance: an extension and integration. *Journal of Business Venturing*, 18(4), 467–472. doi:10.1016/s0883-9026(03)00055-7
- Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Sharma, P. (1999). Defining the family business by behavior. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23(4), 19–39. doi:10.1177/104225879902300402
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *Accounting review*, 61(4), 601-632.
- Chung, L. H., & Parker, L. D. (2008). Integrating hotel environmental strategies with management control: a structuration approach. *Business Strategy and the Environment*, 17(4), 272–286. doi:10.1002/bse.546
- Conrad, L. (2005). A structuration analysis of accounting systems and systems of accountability in the privatised gas industry. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(1), 1–26. doi:10.1016/s1045-2354(02)00212-5
- Conrad, L. (2014). Reflections on the application of and potential for structuration theory in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 128–134. doi:10.1016/j.cpa.2012.12.003
- Cooper, D. J., & Morgan, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, 22(2), 159-178. doi:10.2308/acch.2008.22.2.159
- Cooper, D.R., & Schindler P.S. (2011). *Métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Covaleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2007). Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbook of Management Accounting Research*, 2, 587-624. doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02006-2
- Covaleski, M.A., Evans III, J.H., & Shields, J.L. (2003). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, [S.I.], 15(1), 3-49. doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.3
- Creswell, J. W. (2014). *Investigação qualitativa e projeto de pesquisa: escolhendo entre cinco abordagens*. Porto Alegre: Penso.
- Danes, S. M. (2006). Tensions within family business-owning couples over time. *Stress, Trauma, and Crisis*, 9(3-4), 227–246. doi:10.1080/1543461060085424
- Defaveri, I. R., Vesco, D.G.D., Diehl, C.A., Toigo, L.A. (2019). A Influência da Estruturação Social entre as Tensões Dinâmicas e o Desempenho Estratégico. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(2), 81-103. doi.org/10.14392/asaa.2019120205
- Denzin, N., & Lincoln, Y. S. (1994). Introduction: Entering the field of qualitative research. In N. K. Denzin & Y. W. Lincoln (Eds.), *Handbook of qualitative research*: 1-17. Thousand

Oaks, CA: Sage.

- Charmaz, K., Thornberg, R., & Keane, E., (2018). Evolving Grounded Theory and Social Justice Inquiry. In N. K. Denzin & Y. W. Lincoln (Eds.), *Handbook of qualitative research: 720-776*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Denzin, N., & Lincoln, Y. S. (2006). *O Planejamento da Pesquisa Qualitativa: Teorias e Abordagens*. Porto Alegre: Artmed.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 506–542. doi:10.1108/09513570410554542
- Distelberg, B., & Sorenson, R. L. (2009). Updating systems concepts in family businesses: A Focus on Values, Resource Flows, and Adaptability. *Family Business Review*, 22(1), 65–81. doi:10.1177/0894486508329115
- Dunk, A. S. (2011). Product innovation, budgetary control, and the financial performance of firms. *The British Accounting Review*, 43(2), 102–111. doi:10.1016/j.bar.2011.02.004
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532–550. doi:10.5465/amr.1989.4308385
- Ekhholm, B. G., & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9(4), 519–539. doi:10.1080/09638180020024007
- English, T. (2001). Tension analysis in international organizations: a tool for breaking down communication barriers. *The International Journal of Organizational Analysis*, 9(1), 58–83. doi:10.1108/eb028928
- English, T. (2003). Negotiation as tension management: a model for business and other international transactions. Flinders University, School of Commerce, Research Paper Series, 03-11.
- Englund, H., & Gerdin, J. (2008). Structuration theory and mediating concepts: Pitfalls and implications for management accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(8), 1122–1134. doi:10.1016/j.cpa.2007.06.004
- Englund, H., & Gerdin, J. (2014). Structuration theory in accounting research: Applications and applicability. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 162–180. doi:10.1016/j.cpa.2012.10.001
- Englund, H., Gerdin, J., & Burns, J. (2011). 25 Years of Giddens in accounting research: Achievements, limitations and the future. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 494–513. doi:10.1016/j.aos.2011.10.001
- Family Firm Institute. (2019). Global Data Points. Recuperado em 05 maio, 2019, de <https://my.ffi.org/page/globaldatapoints>
- Flamholtz, E. G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), 153–169. doi:10.1016/0361-3682(83)90023-5

- Flamholtz, E. G., Das, T. K., & Tsui, A. S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 35–50. doi:10.1016/0361-3682(85)90030-3
- Freire, R. P. A. S., Martínez, J. M. T., Hernández, A. L., & Paiva, S. B. (2011). El clima organizacional en el diseño del Balanced Scorecard: evaluación psicométrica de un instrumento de medida. *Contabilidade Vista & Revista*, 22(1), 107-141
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Nascimento, A. R., Junqueira, E. R., & Bido, D. S. (2010). Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração*, 45(4), 383-399. doi:10.1016/s0080-2107(16)30469-1
- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2005). Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research*, 16(3), 269–292. doi:10.1016/j.mar.2005.06.004
- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). “Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444–461. doi:10.1016/j.aos.2009.10.003
- Gersick, K. E., Davis, J.A., Hampton, M.M., & Lansberg, I. (2017). *De geração para geração: ciclos de vida das empresas familiares*. Rio de Janeiro: Alta Books.
- Gephart Jr, R. P. (2004). Qualitative Research and the Academy of Management Journal. *Academy of Management Journal*, 47(4), 454–462. doi:10.5465/amj.2004.14438580
- Gibbs, G. (2009). *Análise de dados qualitativos*. Porto Alegre: Artmed.
- Giddens, A. (1984). *The constitution of society: outline of the theory of*. Berkeley and Los Angeles: University of California Press.
- Giddens, A. (1976). *New Rules of Sociological Method: A Positive Critique of Interpretative Sociologies*. Londres: Hutchinson & CO.
- Giddens, A. (1978). *Novas regras do método sociológico*. Rio de Janeiro: Zahar Editores.
- Giddens, A. (1979). *Central problems in social theory*. Berkeley: University of California.
- Giddens, A. (1997). *Novas Regras do Método Sociológico: Trajectos*. Gradiva.
- Giddens, A. (2000). *Dualidade da estrutura: agência e estrutura*. Portugal: Oeiras Celta.
- Giddens, A. (2003). *A constituição da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes.
- Giddens, A. (2005). *Sociologia*. Porto Alegre: Artmed.
- Giddens, A. (2012). *Sociologia*. Porto Alegre: Penso.
- Giddens, A. (2013). *A constituição da sociedade*. São Paulo: WMF Martins Fontes.

- Giddens, A., & Pierson, C. (2000). *Conversas com Anthony Giddens: o sentido da modernidade*. Rio de Janeiro: FGV.
- Goebel, S., & Weißenberger, B. E. (2016). Effects of management control mechanisms: towards a more comprehensive analysis. *Journal of Business Economics*, 87(2), 185–219. doi:10.1007/s11573-016-0816-6
- Gómez-Mejía, L. R., Cruz, C., Berrone, P., & De Castro, J. (2011). The bind that ties: socioemotional wealth preservation in family firms. *The Academy of Management Annals*, 5(1), 653–707. doi:10.1080/19416520.2011.593320
- Gómez-Mejía, L. R., Haynes, K. T., Núñez-Nickel, M., Jacobson, K. J. L., & Moyano-Fuentes, J. (2007). Socioemotional wealth and business risks in family-controlled firms: evidence from spanish olive oil mills. *Administrative Science Quarterly*, 52(1), 106–137. doi:10.2189/asqu.52.1.106
- Granlund, M. (2002). Changing legitimate discourse: a case study. *Scandinavian Journal of Management*, 18(3), 365–391. doi:10.1016/s0956-5221(01)00011-2
- Gurd, B. (2008). Structuration and middle-range theory—A case study of accounting during organizational change from different theoretical perspectives. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(4), 523–543. doi:10.1016/j.cpa.2006.10.001
- Hansen, A., & Mouritsen, J. (2007). Management accounting and changing operations management. In T. Hopper, D. Northcott, & R. Scapens (Eds.), *Issues in Management Accounting*. Harlow: Prentice-Hall.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415–439. doi:10.1016/j.mar.2004.08.001
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95–116. doi:10.2139/ssrn.410544
- Healy, M., Cleary, P., & Walsh, E. (2018). Innovativeness and accounting practices: an empirical investigation. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(2), 231–250. doi:10.1108/qram-06-2017-0047
- Helsen, Z., Lybaert, N., Steijvers, T., Orens, R., & Dekker, J. (2016). Management control systems in family firms: a Review of the literature and directions for the future. *Journal of Economic Surveys*, 31(2), 410–435. doi:10.1111/joes.12154
- Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529–558. doi:10.1016/j.aos.2005.07.001
- Henri, J.F. (2006a). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77–103. doi:10.1016/j.aos.2004.10.003
- Henttu-Aho, T. (2018). The role of rolling forecasting in budgetary control systems: reactive and proactive types of planning. *Journal of Management Control*, 29(3-4), 327–360. doi:10.1007/s00187-018-00273-6

- Hopwood, A. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting Organizations and Society*, 12(3), 207-234. doi:10.1016/0361-3682(87)90038-9
- Jack, L. (2005). Stocks of knowledge, simplification and unintended consequences: the persistence of post-war accounting practices in UK agriculture. *Management Accounting Research*, 16(1), 59–79. doi:10.1016/j.mar.2004.08.003
- Jack, L., & Kholeif, A. (2007). Introducing strong structuration theory for informing qualitative case studies in organization, management and accounting research. *Qualitative Research in Organizations and Management: An International Journal*, 2(3), 208 – 225. doi.org/10.1108/17465640710835364
- Jack, L., & Kholeif, A. (2008). Enterprise resource planning and a contest to limit the role of management accountants: A strong structuration perspective. *Accounting Forum*, 32(1), 30–45. doi:10.1016/j.accfor.2007.11.003
- Junquilha, G. S. (2003). Condutas gerenciais e suas raízes: uma proposta de análise à luz da teoria da estruturação. *Revista de Administração Contemporânea*, 7(n.spe), 101-120.
- Kihn, L. (2011). How do controllers and managers interpret budget targets? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(3), 212–236. doi:10.1108/18325911111164187
- Kilfoyle, E., & Richardson, A. J. (2011). Agency and structure in budgeting: Thesis, antithesis and synthesis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(2), 183–199. doi:10.1016/j.cpa.2010.06.013
- Kuhn, T. (1962). *A estrutura das revoluções científicas*. São Paulo: Perspectiva.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207–232. doi:10.1016/s0361-3682(95)00040-2
- Lewis, M. W. (2000). Exploring Paradox: Toward a More Comprehensive Guide. *Academy of Management Review*, 25(4), 760–776. doi:10.5465/amr.2000.3707712
- Lourenço, R. L., & Sauerbronn, F. F. (2018). Teorias de prática social em pesquisas em contabilidade gerencial: Possibilidades a partir de Pierre Bourdieu e Anthony Giddens. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(35), 204-232. doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n35p
- Lukka, K., & Kasanen, E. (1995). The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(5), 71–90. doi:10.1108/09513579510147733
- Macintosh, N. B., & Scapens, R. W. (1990). Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 455–477. doi:10.1016/0361-3682(90)90028-s
- Macintosh, N. B., & Scapens, R. W. (1991). Management accounting and control systems: A Structuration Theory analysis. *Journal of Management Accounting Research*, 3, 131-158.
- Macohon, E. R., & Lavarda, C. E. F. (2015). A tríade de Giddens na pesquisa em contabilidade.

- Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(3), 242-257. doi: 10.17524/repec.v9i3.1192
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. doi:10.1016/j.mar.2008.09.003
- Marx, K. (2011). *Grundrisse: Manuscritos econômicos de 1857 1858. Esboços da crítica da economia política*. Rio de Janeiro: UFRJ.
- Marginson, D. E. W. (2002). Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: Evidence from a UK organization. *Strategic Management Journal*, 23, 1019–1031. doi: 10.2307/3094346
- Merchant, K. A., & Van der Stede, K. A. (2007). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. New York: Pearson Education.
- Merriam, S.B. (2009). *Qualitative Research. A Guide to Design and Implementation*. San Francisco: Jossey Bass.
- Martyn, P., Sweeney, B., & Curtis, E. (2016). Strategy and control: 25 years of empirical use of Simons' Levers of Control framework. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(3), 281–324. doi:10.1108/jaoc-03-2015-0027
- Michiels, A. (2017). Formal compensation practices in family SMEs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 24(1), 88-104. doi:10.1108/jsbed-12-2015-0173
- Miller, P. (1994). Accounting as social and institutional practice: an introduction. In A. G. Hopwood, P. Miller. (Cord.). *Accounting as social and institutional practice*. New York: Cambridge University Press.
- Moraes, R. (2003). Uma tempestade de luz: a compreensão possibilitada pela análise textual discursiva. *Ciência & Educação*, 9(2), 191-211. doi.org/10.1590/S1516-73132003000200004
- Morgan, G. (2005). Paradigmas, metáforas e resolução de quebra-cabeças na teoria das organizações. *Revista de Administração de Empresas*, 45(1), 58-71.
- Morgan, G., & Smircich, L. (1980). The case for qualitative research. *The Academy of Management Review*, 5(4), 491-500. doi:10.5465/amr.1980.4288947
- Mucci, D. M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 283-304. doi.org/10.1590/1982-7849rac2016140121
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499–523. doi:10.1016/j.aos.2009.10.005
- Naranjo-Gil, D., & Hartmann, F. (2006). How top management teams use management accounting systems to implement strategy. *Journal of Management Accounting Research*, 18(1), 21-53. doi: 10.2308/jmar.2006.18.1.21

- Neely, A., Sutcliff, M. R., & Heyns, H. R. (2001). *Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting*. New York, NY: Accenture.
- Nordqvist, M., Hall, A., & Melin, L. (2009). Qualitative research on family businesses: The relevance and usefulness of the interpretive approach. *Journal of Management & Organization*, 15(03), 294–308. doi:10.1017/s1833367200002637
- Olikowski, W. J., & Baroudi, J.J. (1991). Studying information technology in organizations: research approaches and assumptions. *Information Systems Research*, 2(1), 1-28. doi:10.1287/isre.2.1.1
- Olsen, W., (2015). *Coleta de dados: debates e métodos fundamentais em pesquisa social*. Penso editora
- Oro, I. M., & Lavarda, C. E. F. (2019). Interface dos sistemas de controle gerencial com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 30(79), 14-27. 10.1590/1808-057x201806490
- Oro, I. M., Beuren, I. M., & Hein, N. (2009). Análise da eficiência de empresas familiares brasileiras. *RAE-eletrônica*, 8(2), 1-27. doi: 10.1590/S1676-56482009000200006
- Otley, D. T., & Berry, A. J. (1994). Case study research in management accounting and control. *Management Accounting Research*, 5(1), 45–65. doi:10.1006/mare.1994.1004
- Otley, D. (2003). Management control and performance management: whence and whither? *The British Accounting Review*, 35(4), 309–326. doi_10.1016_j.bar.2003.08.002
- Oyadomari, J. C. T., Frezatti, F., Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & Bido, D. S. (2011). Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da resources-based view. *REAd. Revista Eletrônica de Administração*, 17(2), 298-329. doi: 10.1590/S1413-23112011000200001
- Peters, G. (2014). Ordem social e (in)segurança ontológica: esboços de existencialismo sociológico em Peter Berger, Anthony Giddens e Pierre Bourdieu. *Revista de Ciências Sociais - Política & Trabalho*, 1(40), 117-150.
- Pletsch, C. S., Lavarda, C. E. F., & Lavarda, R. A. B. (2016). Sistema de controle gerencial e sua contribuição para o equilíbrio das tensões dinâmicas. *Enfoque Reflexão Contábil*, 35(3), 69-82. doi: 10.4025/enfoque.v39i1.51409
- Prencipe, A., Bar-Yosef, S., & Dekker, H. C. (2014). Accounting research in family firms: Theoretical and empirical challenges. *European Accounting Review*, 23(3), 361–385. doi:10.1080/09638180.2014.895621
- Ranson, S., Hinings, B., & Greenwood, R. (1980). The structuring of organizational structures. *Administrative Science Quarterly*, 25(1), 1-17. doi:10.2307/2392223
- Roberts, J. (1991). The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 355–368. doi:10.1016/0361-3682(91)90027-c

- Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability — understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443–456. doi:10.1016/0361-3682(85)90005-4
- Roberts, J. (2014). Testing the limits of structuration theory in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 135–141. doi:10.1016/j.cpa.2012.12.002
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22(3), 259–281. doi:10.1016/0890-8389(90)90008-6
- Scapens, R. W., & Macintosh, N. B. (1996). Structure and agency in management accounting research: A response to Boland's interpretive act. *Accounting, Organizations and Society*, 21(7-8), 675–690. doi:10.1016/0361-3682(95)00049-6
- Schulze, W. S., Lubatkin, M. H., Dino, R. N., & Buchholtz, A. K. (2001). Agency relationships in family firms: Theory and evidence. *Organization Science*, 12(2), 99–116. doi:10.1287/orsc.12.2.99.10114
- Segura, L. C., & Formigoni, H. (2014). Influência do controle e da gestão familiar no endividamento das empresas abertas Brasileiras: um estudo quantitativo. *Brazilian Business Review*, 11(6), 51-76. doi:10.15728/bbr.2014.11.6.3
- Senflehner, D., & Hiebl, M. R. W. (2015). Management accounting and management control in family businesses. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 573–606. doi:10.1108/jaoc-08-2013-0068
- Shapiro, B., & Naughton, M. (2013). The expression of espoused humanizing values in organizational practice: A conceptual framework and case study. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 65–81. doi:10.1007/s10551-013-1990-x
- Speckbacher, G., & Wentges, P. (2012). The impact of family control on the use of performance measures in strategic target setting and incentive compensation: A research note. *Management Accounting Research*, 23(1), 34–46. doi:10.1016/j.mar.2011.06.002
- Silva Júnior, A., & Muniz, R. M. (2003). Poder e Sucessão: ascensão, declínio e falência de uma gestão familiar em uma empresa capixaba. *Organizações & Sociedade*, 10(26), 57-65.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357–374. doi:10.1016/0361-3682(87)90024-9
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Readings in Accounting for Management Control*, 622–645. doi:10.1007/978-1-4899-7138-8_28
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, 12(1), 49–62. doi:10.1002/smj.4250120105
- Simons, R. (1995a). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 73(2), 8–88.

- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Massachusetts: Harvard Business School Press Boston
- Simons, R. (2000). *Performance measurement & control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall
- Smith, M. (2003). *Research methods in accounting*. Sage Publications. Londres
- Songini, L., Gnan, L., & Malmi, T. (2013). The role and impact of accounting in family business. *Journal of Family Business Strategy*, 4(2), 71–83. doi:10.1016/j.jfbs.2013.04.002
- Songini, L., Morelli, C., & Vola, P. (2018), Managerial control systems in family business: state of the art, *Studies in Managerial and Financial Accounting*, 33, 193-220. doi:10.1108/S1479-351220180000033008
- Stake, R. E. (1995). *The Art of Case Study Research*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc,
- Stake, R. E. (2015). *Pesquisa qualitativa: estudando como as coisas funcionam*. Porto Alegre: Penso.
- Steier, L. (2001). Family firms, plural forms of governance, and the evolving role of trust. *Family Business Review*, 14(4), 353–367. doi:10.1111/j.1741-6248.2001.00353.x
- Stergiou, K., Ashraf, J., & Uddin, S. (2013). The role of structure and agency in management accounting control change of a family owned firm: A Greek case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(1), 62–73. doi:10.1016/j.cpa.2012.09.007
- Stewart, A., & Hitt, M. A. (2012). Why can't a family business be more like a nonfamily business? Modes of professionalization in family firms. *Family Business Review*, 25(1), 58–86. doi:10.1177/0894486511421665
- Stockmans, A., Lybaert, N., & Voordeckers, W. (2010). Socioemotional wealth and earnings management in private family firms. *Family Business Review*, 23(3), 280–294. doi:10.1177/0894486510374457
- Stones, R. (2005). *Structuration Theory*. Palgrave Macmillan: Basingstoke.
- Strauß, E., & Zecher, C. (2013). Management control systems: a review. *Journal of Management Control*, 23(4), 233–268. doi:10.1007/s00187-012-0158-7
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons levers of control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171–185. doi:10.1016/j.mar.2012.04.003
- Uppatumwichian, W. (2012). The relationship between ERP systems and budgeting: Uncovering the limited ERP system impact on budgeting. *AMCIS 2012 Proceedings*. 6. Recuperado em: <http://aisel.aisnet.org/amcis2012/proceedings/Posters/6>
- Van der Stede, W. A. (2001). Measuring “tight budgetary control.” *Management Accounting Research*, 12(1), 119–137. doi:10.1006/mare.2000.0149

- Van der Kolk, B., Van Veen-Dirks, P. M. G., & Ter Bogt, H. J. (2020). How combinations of control elements create tensions and how these can be managed: An embedded case study. *Management Accounting Research*, 1-15. doi:10.1016/j.mar.2020.100677
- Wanderley, C. A., & Cullen, J. (2012). Um caso de mudança na contabilidade gerencial: a dinâmica política e social. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 23(60), 161-172. doi:10.1590/s1519-70772012000300002
- Wickramasinghe, D., & Alawattage, C. (2007). *Management accounting change: approaches and perspectives*. London: Routledge.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 757-788. doi:10.1016/j.aos.2007.01.001
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman.
- Zellweger, T. M., Kellermanns, F. W., Chrisman, J. J., & Chua, J. H. (2012). Family control and family firm valuation by family CEOs: The importance of intentions for transgenerational control. *Organization Science*, 23(3), 851-868. doi:10.1287/orsc.1110.066

APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO

Florianópolis, setembro de 2017

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado (a),

O Doutorado em Contabilidade, da Universidade Federal de Santa Catarina UFSC, está realizando uma pesquisa, por meio da doutoranda Dalci Mendes Almeida e sob a orientação da professora Dra. Valdirene Gasparetto, com o objetivo compreender como a dualidade da estrutura interage com as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar.

A pesquisa será desenvolvida por meio da realização de entrevistas, análise de documentos, e observação de atividades realizadas na empresa no que se referem ao sistema orçamentário. Este processo de investigação será orientado por um Protocolo Ético de Pesquisa, previamente acordado entre empresa e pesquisadores.

O estudo, tem cunho estritamente científico e acadêmico, sem qualquer fim lucrativo ou publicitário, e os dados fornecidos serão utilizados na elaboração de uma tese doutoral, sem divulgação dos nomes das pessoas pesquisadas e da empresa.

Ressalta-se o compromisso assumido em disponibilizar os resultados da pesquisa e gerar contribuições práticas à organização, principalmente no que se refere ao gerenciamento das tensões dinâmicas, no planejamento e controle orçamentário, sob um olhar de dualidade da estrutura, de forma a melhor alcançar seus objetivos.

Considerando que esse estudo precisará acontecer em uma empresa familiar, que possui o sistema orçamentário, contamos com a sua colaboração em receber a doutoranda Dalci Mendes Almeida, para a realização da pesquisa.

Sua colaboração é fundamental! Desde já, o nosso muito obrigado!

Atenciosamente,

Valdirene Gasparetto, Dra
Programa de Pós Graduação em Contabilidade UFSC
Universidade Federal de Santa Catarina UFSC
E-mail: valdirene.gasparetto@ufsc.br

APÊNDICE B – PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO

PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO

VISÃO GERAL DO PROJETO

a) Título: Tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura.

b) Questão Problema

Como ocorrem as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura?

c) Objetivos

i. Objetivo Geral

Compreender as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura.

ii. Objetivos Específicos

- a) conhecer as características familiares presentes na empresa estudada;
- b) analisar os sistemas de crenças, limites, controle interativo e diagnóstico no sistema orçamentário na empresa familiar investigada;
- c) examinar as tensões dinâmicas existentes no sistema orçamentário na empresa familiar estudada;
- d) analisar a significação, dominação, legitimação com as tensões dinâmicas no sistema orçamentário na empresa familiar pesquisada.

d) Instituição promotora

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC).

e) Pesquisadores

- i. Dalci Mendes Almeida - Doutoranda em Contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade UFSC, na linha de pesquisa Controle de Gestão e Avaliação de Desempenho.
- ii. Valdirene Gasparetto - Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade UFSC.

e) Objeto do estudo de caso

Tensões dinâmicas no sistema orçamentário de uma empresa familiar de médio porte do ramo industrial.

PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS

Para responder ao problema da pesquisa e atender ao objetivo geral proposto de compreender as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura, a coleta de dados junto a empresa familiar, será realizada por meio de observação direta, entrevistas semiestruturadas e análise de documentos e acontecerá em dois momentos:

(i) Momento: neste primeiro momento busca-se conhecer a organização e estabelecer os primeiros contatos. Será solicitado documentos e imagens, bem como visitas que permitam conhecer seus ambientes e caracterizar a empresa de modo a realizar os primeiros diagnósticos organizacionais.

(ii) Momento: no segundo momento acontecerá a realização das entrevistas semiestruturadas com a direção da empresa, com o responsável pela área de controladoria, gerentes de setores e analistas envolvidos no sistema orçamentário. Tais entrevistas serão gravadas com a devida autorização dos respondentes e posteriormente serão transcritas e submetidas aos participantes para conferência. Estima-se que as entrevistas terão duração máxima de uma hora e meia, serão realizadas e agendadas no dia e horário definidos pelo respondente.

Em relação as observações diretas, serão realizadas simultaneamente com as entrevistas e quanto aos documentos, estes serão analisados no decorrer das entrevistas e caso necessário serão solicitados para análise posterior, se assim a empresa permitir.

A coleta de dados acontecerá após aprovação de projeto de pesquisa pelo Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos da Universidade Federal de Santa Catarina (CEPSH-UFSC), com o devido agendamento. A coleta será realizada juntamente com o TCLE, roteiro de entrevista, gravador de áudio e caderno de anotações de campo.

QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO

Entrevistado: _____ Data: _____ . Tempo: _____

1. Bloco: Perfil do entrevistado, sua história dentro da organização e percepção sobre as características familiares

Trajectoria na gestão	1.1 Você pode comentar a respeito da sua trajetória na gestão da empresa? <i>- função, tempo na empresa, tempo na função, formação e geração que faz parte</i>
Propriedade/Gestão	1.2 Você pode comentar sobre a propriedade e gestão da organização? <i>- Propriedade (percentual de propriedade da família e níveis de parentesco)</i> <i>- Gestão (baseada principalmente no poder do fundador; características emocionais e intuitivas; orgânica e possui relação mútua entre os gestores)</i>
Retorno/Recompensas	1.3 Você pode comentar sobre o retorno e recompensas na organização? <i>- Retorno (ocorrem resultados não econômicos; ocorrem benefícios privados para a família)</i> <i>- Recompensas (os membros da família são mais favorecidos do que os membros que não são; critérios particularistas)</i>

2. Bloco: Sistemas de crenças, limites, controle interativo, controle diagnóstico e tensões dinâmicas no sistema orçamentário

Visão, missão, valores, propósitos	2.1 Como acontece a comunicação da visão, missão, valores, propósitos da organização? <i>- comunica visão, missão, valores, propósitos</i> <i>- os membros da organização se comprometem com os objetivos corporativos</i>
Limites e regras	2.2 Como são os limites e as regras no sistema orçamentário? <i>- código de ética e de conduta orienta a forma de comportamento dos funcionários</i> <i>- regras aceitáveis pela empresa</i> <i>- ações que devem ser evitadas pelos membros da empresa</i>
Envolvimento	2.3 Como é envolvimento dos níveis de gestão da empresa para definir e controlar seus orçamentos? <i>- níveis de gestão envolvidos</i>

	<ul style="list-style-type: none"> - <i>estimula os funcionários a participar com ideias e soluções e o aprendizado no cumprimento dos itens orçamentários</i> - <i>superiores e subordinados discutem rotineiramente o orçamento (controle e desempenho)</i> - <i>fornece flexibilidade para ajuste de metas com base em informações atualizadas</i>
Monitoramento	<p>2.4 Como acontece o monitoramento em relação ao cumprimento dos itens orçamentários na empresa?</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>monitora de forma rígida as atitudes dos funcionários</i> - <i>pressão por objetivos/resultados no curto prazo</i> - <i>cobra com frequência dos seus subordinadas, por meio de metas rígidas e definidas sem muita discussão e participação</i>

3. Bloco: Significação, dominação, legitimação e dualidade da estrutura no sistema orçamentário

Regras sociais	<p>3.1 Como são desenvolvidas as funções de planejamento e controle do sistema orçamentário?</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Planejamento orçamentário (planos vinculados às estratégias, comunicação das expectativas; coordenação das atividades; motivação para o alcance dos resultados</i> - <i>Controle (existência de monitoramento e avaliação de desempenho)</i>
Esquema interpretativo	<p>3.2 Como as pessoas envolvidas no sistema orçamentário aplicam seus conhecimentos técnicos na comunicação das atividades orçamentárias?</p>
Comunicação	<p>3.3 Como acontece a comunicação entre superior e subordinado no sistema orçamentário?</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>reuniões para definição e controle dos objetivos e metas orçamentárias</i> - <i>participação de todos os responsáveis na discussão do orçamento</i> - <i>comunicação dos resultados alcançados</i> - <i>desenvolvimento e discussão dos planos de ação quando as metas não são alcançadas</i>
Recursos alocativos	<p>3.4 Quais e como os recursos financeiros, tecnológicos e físicos são utilizados no sistema orçamentário?</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>previsão e restrição de recursos financeiros, tecnológicos e/ou físicos</i>
Recursos autoritários	<p>3.5 Como são os recursos não monetários no sistema orçamentário?</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>relação de domínio no que se refere a conhecimento técnico e autoridade de superior e subordinado na definição e controle dos objetivos e metas do sistema orçamentário</i>
Facilidades	<p>3.6 Como são os meios para o alcance das metas e objetivos?</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>sistema de recompensas; controle por indicadores; outras formas</i>
Poder	<p>3.7 Como acontece a influência do poder dos gestores familiares no alcance dos resultados do sistema orçamentário?</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>autonomia dos subordinados para realizar as atividades e tomar decisões do sistema orçamentário</i> - <i>existência de influência dos subordinados nas atividades orçamentárias de seus superiores</i>
Obrigações morais	<p>3.8 Como ocorrem as atribuições das obrigações com o sistema orçamentário pelos gestores aos seus subordinados?</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>responsabilidades definidas dos superiores e subordinados para a realização do sistema orçamentário</i>
Regras normativas	<p>3.9 Como são as regras normativas no sistema orçamentário?</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>normas definidas para a realização do sistema orçamentário e que levam a comportamentos legitimados</i>
Sanção	<p>3.10 Como são as sanções das condutas no sistema orçamentário?</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>são utilizadas sanções para recompensa ou penalização dos indivíduos envolvidos no orçamento, quando não cumpridas as responsabilidades e regras normativas</i>
Produção de moralidade	<p>3.11 Como acontece a produção de moralidade no sistema orçamentário?</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>existe consenso moral dos atores sociais, desde a alta gestão até os níveis mais inferiores, como analistas, quanto a realização e utilização do orçamento</i>

RELATÓRIO DE ESTUDO DE CASO

O relatório do estudo de caso incidirá sobre as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura, possuindo a seguinte estrutura:

1. Introdução.
2. Método e procedimentos de pesquisa.
3. Descrição e análise dos resultados.
4. Conclusões e recomendações.

ASPECTOS ÉTICOS DO ESTUDO

Os aspectos éticos da pesquisa estão fundamentados nos preceitos éticos e científicos conforme preconiza as Resoluções 466/2012 e 510/16 do Conselho Nacional de Saúde (CNS) e o Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos da Universidade Federal de Santa Catarina (CEPSH-UFSC) e explicitadas no Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).

Florianópolis, novembro de 2019.

Dalci Mendes Almeida
Pesquisadora

APÊNDICE C – DECLARAÇÃO DA EMPRESA**DECLARAÇÃO****(██████ Indústria e Comércio Ltda)**

Declaro para os devidos fins e efeitos legais que, objetivando atender as exigências para a obtenção de parecer do Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos, e como representante legal da Instituição ██████ **Indústria e Comércio Ltda**, tomei conhecimento do projeto de pesquisa: **Dualidade da Estrutura e as Tensões Dinâmicas no Sistema Orçamentário de Empresa Familiar**, sob responsabilidade de **Valdirene Gasparetto, Dra** e cumprirei os termos da Resolução CNS 510/16 e suas complementares, e como esta instituição tem condição para o desenvolvimento deste projeto, autorizo a sua execução nos termos propostos.

Florianópolis, 25/09/2019

ASSINATURA:**NOME:****CARGO:****CARIMBO DO/A RESPONSÁVEL**

APÊNDICE D – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)

Nome do Participante: _____
 Cargo: _____ Data da entrevista: ____ / ____ / ____
 E-mail (caso queira receber os resultados da pesquisa): _____

Pesquisadora responsável: Prof. Dra. Valdirene Gasparetto.

Pesquisadora: Dalci Mendes Almeida

Instituição: XXXXXXXXXX Indústria e Comércio Ltda

PREZADO(A) PARTICIPANTE

Gostaríamos de convidá-lo(a) a participar da pesquisa que apresenta as seguintes características:

1. Título da pesquisa: Dualidade da Estrutura e as Tensões Dinâmicas no Sistema Orçamentário de Empresa Familiar

2. Objetivo principal: Compreender como a dualidade da estrutura interage com as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar.

3. Justificativa: A empresa familiar possui características específicas que levam a dilemas organizacionais particulares, e este estudo investiga esses dilemas no processo de planejamento e controle orçamentário e de interação entre estrutura e agência. Em sua análise das diferentes vertentes da literatura orçamentária, Kilfoyle e Richardson (2011) sugerem que a abordagem da dualidade da estrutura tem potencial para avançar a literatura orçamentária, em função de que uma contribuição dessa perspectiva é a abordagem do paradoxo da agência. Esta abordagem pode ajudar a compreender como os agentes podem refletir e mudar a estrutura social quando suas intenções, interpretações e ações são, em grande parte, condicionadas por essa mesma estrutura, diferente das abordagens centradas separadamente na agência e na estrutura, sendo esse um dos aspectos de motivação para esta pesquisa. Salienta-se, ainda, que as tensões dinâmicas em empresa familiar, em função das características particulares dessas organizações, apontadas por Stewart e Hitt (2012) em termos de propriedade, retorno, recompensas, liderança, carreira e gestão, fornecem novas explicações para a interação da dualidade da estrutura com o sistema orçamentário. Desse modo, a pesquisa permite também o desenvolvimento teórico-empírico sobre empresas familiares no contexto de tensões dinâmicas. Para Helsen et al. (2016), empresas familiares desempenham papel significativo na economia global, e a literatura sobre controle de gestão nesse contexto vem crescendo nas últimas três décadas, no entanto, a pesquisa sobre o tema ainda permanece bastante limitada em comparação com outros tópicos da literatura da empresa familiar, como os relacionados a sucessão e liderança, que receberam muito mais atenção até o momento. No Brasil, a maioria das pesquisas em empresas familiares estão interessadas no processo de sucessão (ex: Silva, Juniro & Muniz, 2003), implementação de ferramentas de gestão (ex: Freire, Martínez, Hernández & Paiva, 2011), avaliação de desempenho empresarial (ex: Segura & Formigoni, 2014; Oro, Beuren & Hein, 2009), entre outros. Portanto, percebe-se espaço para o desenvolvimento de pesquisas que objetivam aprofundar a compreensão dos SCGs, principalmente no que se refere ao sistema orçamentário, sob uma perspectiva social, nessas organizações, o que também justifica o desenvolvimento desta pesquisa.

4. Procedimentos: (i) Entrevistas (aplicadas com objetivo de entender como a dualidade da estrutura interage com as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar); (ii) Observação do ambiente de trabalho (para levantar informações que auxiliem no entendimento de comportamentos, práticas, rotinas do ambiente e dilemas organizacionais); (iii) documentos (a análise dos documentos tem como propósito reforçar os dados coletados nas entrevistas e observações).

5. Desconfortos e Riscos: O desconforto poderá existir em função do tempo das sessões das entrevistas e/ou das observações, bem como pode ocorrer o constrangimento do participante ao responder alguma pergunta da entrevista. No entanto, como a participação é voluntária o participante poderá se recusar a responder, retirar seu consentimento ou interromper a sua participação. No que se referem aos riscos, destaca-se um, comum a todas as pesquisas com seres humanos, que é a quebra de sigilo, a qual pode ocorrer de forma involuntária e não intencional. No caso de ocorrência dessa situação, o participante que achar-se no direito de receber por compensação de danos materiais ou morais, será indenizado mediante comprovação. Ressalta-se que os pesquisadores tomarão todas as precauções recomendadas e possíveis para que isso não aconteça, além de que todos os participantes serão codificados, isto é, tratados nas análises da pesquisa como sujeitos X, Y, Z. Outro risco, é a possibilidade de os participantes serem parcialmente identificados na interpretação dos resultados e, por isso, se tomará o cuidado para que características individuais não sejam associadas a identidade do participante.

6. Benefícios: A participação é voluntária e não trará qualquer benefício direto ao participante, mas proporcionará uma reflexão sobre como: (i) examinar as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar; (ii) entender a significação, dominação e legitimação nas tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar; (iii) analisar a dualidade da estrutura nas tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar.

7. Despesas e ressarcimento: O participante não terá nenhum ônus e nem receberá valor pela participação, pois as despesas necessárias para realização desta pesquisa são de responsabilidade dos pesquisadores. No entanto, se ocorrerem despesas extraordinárias e/ou imprevistas, o participante será ressarcido pelos pesquisadores no valor integral mediante comprovação.

8. Garantia de indenização: É garantida indenização no valor integral do prejuízo do participante em casos de danos materiais ou morais, comprovadamente, decorrentes da sua participação na pesquisa, por meio de decisão judicial ou extrajudicial.

9. Garantia de esclarecimento, liberdade de recusa e garantia de sigilo: O participante será esclarecido sobre a pesquisa em qualquer aspecto que desejar e é livre para recusar-se a participar, retirar seu consentimento ou interromper a participação a qualquer momento. A sua participação é voluntária e a recusa não acarretará qualquer penalidade. Ademais, os pesquisadores tratarão a sua identidade com padrões profissionais de sigilo. Os resultados das entrevistas e observações, serão enviados para o participante e permanecerão confidenciais. O mesmo não será identificado em nenhuma publicação que possa resultar deste estudo, haja vista a sua codificação.

10. Acesso aos dados: Apenas os pesquisadores envolvidos terão acesso aos documentos e cópias, assegurando a confidencialidade e o conteúdo dos materiais. É garantido que os documentos em posse dos pesquisadores serão arquivados em local seguro e assegura-se a destruição das cópias dos documentos analisados após cinco anos da conclusão da pesquisa.

11. Confidencialidade: Tanto nas entrevistas quanto nas observações, têm-se garantida a confidencialidade dos dados. Eles serão analisados sob a perspectiva de identificação de padrões, ou seja, serão tratados de forma agrupada e/ou comparativa, preservando a confidencialidade dos participantes que, por sua vez, serão codificados, por exemplo, como sujeitos X, Y, Z. Ademais, argumenta-se que a organização de aplicação desta pesquisa não será identificada nas análises e resultados da pesquisa. Ressalta-se também que apenas os pesquisadores responsáveis pela investigação terão acesso aos dados, assegurando assim a confidencialidade e o conteúdo.

12. Em caso de dúvidas: entrar em contato com a pesquisadora responsável no telefone (48) 3721 9000; Campus Reitor João David Ferreira Lima, Trindade, Florianópolis, Centro de

Sociais Aplicadas, curso de Ciências Contábeis; ou com a pesquisadora Dalci Mendes Almeida, telefone (48) 99617 9005; endereço, Rua José Ferreira, 767, Centro, Tubarão - SC.

13. Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos: O contato poderá ser realizado no Prédio da Reitoria II, 4º andar, sala 401, Rua Desembargador Vitor Lima, 222, Trindade, Florianópolis. Telefone (48) 3721-6094.

O CEPESH é um órgão colegiado interdisciplinar, deliberativo, consultivo, e educativo, vinculado à Universidade Federal de Santa Catarina, mas independente na tomada de decisões, criado para defender os interesses dos participantes da pesquisa em sua integridade e dignidade e para contribuir no desenvolvimento da pesquisa dentro de padrões éticos.

14. Os pesquisadores têm capacidade profissional adequada para desenvolver suas funções nesta pesquisa que visa compreender como a dualidade da estrutura interage com as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar.

15. Esta pesquisa está de acordo com as normas da Resolução 466/2012 e 510/16

16. Você receberá uma via (e não cópia) deste documento, assinada por você e pelo pesquisador, e rubricada em todas as páginas por ambos. Por isso pede-se seu consentimento: Eu,

_____,
compreendo meus direitos como um participante e voluntariamente consinto em participar deste estudo e em ceder meus dados para a realização desta pesquisa. Compreendo sobre o que, como e porque este estudo está sendo feito.

Local e data: _____ ; _____ / _____ / _____.

Assinatura do participante

Assinatura do pesquisador

ANEXO A – APROVAÇÃO DO COMITÊ DE ÉTICA (CEPSHUFSC)

UNIVERSIDADE FEDERAL DE
SANTA CATARINA - UFSC



PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

Título da Pesquisa: DUALIDADE DA ESTRUTURA E AS TENSÕES DINÂMICAS NO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO DE EMPRESA FAMILIAR

Pesquisador: Valdirene Gasparetto

Área Temática:

Versão: 2

CAAE: 23187819.0.0000.0121

Instituição Proponente: CSE - Centro Socioeconômico

Patrocinador Principal: Financiamento Próprio

DADOS DO PARECER

Número do Parecer: 3.729.494

Apresentação do Projeto:

Projeto de Pesquisa de Dalci Mendes Almeida, apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, orientado por Valdirene Gasparetto.

O sistema orçamentário em empresa familiar, em suas etapas de planejamento e controle, possui características que levam a dilemas organizacionais que podem ser analisados sob um olhar social. A dualidade da estrutura permite analisar a ordem social do uso do sistema orçamentário, em meio às tensões dinâmicas provocadas pelas forças positivas e negativas dos sistemas de crenças e limites e sistemas interativos e diagnósticos de Simons (1995), e pelas características do negócio familiar, em relação a propriedade, gestão, retorno e recompensas (Stewart & Hitt, 2012).

Desse modo, a pesquisa objetiva compreender como a dualidade da estrutura interage com as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar.

Para tanto, um estudo de caso será realizado em uma empresa familiar [REDACTED] de médio porte e como coleta de dados serão utilizadas entrevistas, observações e análise documental. Os sujeitos da pesquisa serão os gestores (4), analistas (2) e técnicos (1). Os dados serão analisados por meio da Análise textual discursiva (ATD), que permite melhor responder ao problema da pesquisa.

Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina, Prédio Reitoria II, R: Desembargador Vitor Lima, nº 222, sala 401

Bairro: Trindade

CEP: 88.040-400

UF: SC

Município: FLORIANOPOLIS

Telefone: (48)3721-6094

E-mail: cep.propesq@contato.ufsc.br

UNIVERSIDADE FEDERAL DE
SANTA CATARINA - UFSC



Continuação do Parecer: 3.729.494

Objetivo da Pesquisa:

Objetivo Primário:

Compreender como a dualidade da estrutura interage com as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar.

Objetivo Secundário:

- a) examinar as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar;
- b) entender a significação, dominação e legitimação nas tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar;
- c) analisar a dualidade da estrutura nas tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar.

Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Adequada no formulário PB e no TCLE. Segundo os pesquisadores:

Riscos:

No que se referem aos riscos, destaca-se um, comum a todas as pesquisas com seres humanos, que é a quebra de sigilo, a qual pode ocorrer de forma involuntária e não intencional. No caso de ocorrência dessa situação, o participante que achar-se no direito de receber por compensação de danos materiais ou morais, será indenizado mediante comprovação. Ressalta-se que os pesquisadores tomarão todas as precauções recomendadas e possíveis para que isso não aconteça, além de que todos os participantes serão codificados, isto é, tratados nas análises da pesquisa como sujeitos X, Y, Z. Outro risco, é a possibilidade de os participantes serem parcialmente identificados na interpretação dos resultados e, por isso, se tomará o cuidado para que características individuais não sejam associadas a identidade do participante.

Benefícios:

A participação é voluntária e não trará qualquer benefício direto ao participante, mas proporcionará uma reflexão sobre como: (i) examinar as tensões dinâmicas no sistema

Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina, Prédio Reitoria II, R: Desembargador Vitor Lima, nº 222, sala 401
Bairro: Trindade **CEP:** 88.040-400
UF: SC **Município:** FLORIANOPOLIS
Telefone: (48)3721-6094 **E-mail:** cep.propesq@contato.ufsc.br

UNIVERSIDADE FEDERAL DE
SANTA CATARINA - UFSC



Continuação do Parecer: 3.729.494

orçamentário de empresa familiar; (ii) entender a significação, dominação e legitimação nas tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar; (iii) analisar a dualidade da estrutura nas tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar.

Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

Sem comentários adicionais.

Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:

Folha de rosto assinada pela pesquisadora responsável e pela coordenação do PPG em Contabilidade da UFSC.

Declaração de anuência e infraestrutura da empresa [REDACTED]

O cronograma informa que a coleta de dados ocorrerá entre 01/12/2019 e 31/08/2020.

O orçamento informa despesas de R\$ 640,00 com financiamento próprio.

Instrumento de pesquisa (questionário/entrevista) a ser aplicado aos participantes, contemplando três blocos de perguntas (Perfil do entrevistado, sua história dentro da organização e percepção sobre as características familiares; Tensões Dinâmicas no Sistema Orçamentário; Significação, Dominação e Legitimação)

O TCLE é esclarecedor a respeito dos objetivos, procedimentos, riscos, benefícios e direitos dos participantes, e contempla essencialmente todas as exigências das resoluções aplicáveis sobre ética em pesquisa com seres humanos.

Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:

Pela aprovação.

Considerações Finais a critério do CEP:

Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:

Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina, Prédio Reitoria II, R: Desembargador Vitor Lima, nº 222, sala 401
Bairro: Trindade **CEP:** 88.040-400
UF: SC **Município:** FLORIANOPOLIS
Telefone: (48)3721-6094 **E-mail:** cep.propesq@contato.ufsc.br

UNIVERSIDADE FEDERAL DE
SANTA CATARINA - UFSC



Continuação do Parecer: 3.729.494

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BASICAS_DO_PROJETO_1444133.pdf	07/11/2019 17:40:02		Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE.docx	07/11/2019 17:35:59	Valdirene Gasparetto	Aceito
Outros	InstrumentodePesquisa.docx	02/10/2019 20:56:53	Valdirene Gasparetto	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	ProjetoPesquisa.docx	02/10/2019 20:56:04	Valdirene Gasparetto	Aceito
Declaração de Instituição e Infraestrutura	Declaração [REDACTED]	02/10/2019 20:55:29	Valdirene Gasparetto	Aceito
Folha de Rosto	FolhaRosto.pdf	02/10/2019 20:55:14	Valdirene Gasparetto	Aceito

Situação do Parecer:

Aprovado

Necessita Apreciação da CONEP:

Não

FLORIANOPOLIS, 27 de Novembro de 2019

Assinado por:
Maria Luiza Bazzo
 (Coordenador(a))

Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina, Prédio Reitoria II, R: Desembargador Vitor Lima, nº 222, sala 401
Bairro: Trindade **CEP:** 88.040-400
UF: SC **Município:** FLORIANOPOLIS
Telefone: (48)3721-6094 **E-mail:** cep.propesq@contato.ufsc.br

UNIVERSIDADE FEDERAL DE
SANTA CATARINA - UFSC



Continuação do Parecer: 3.729.494

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_1444133.pdf	07/11/2019 17:40:02		Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE.docx	07/11/2019 17:35:59	Valdirene Gasparetto	Aceito
Outros	InstrumentodePesquisa.docx	02/10/2019 20:56:53	Valdirene Gasparetto	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	ProjetoPesquisa.docx	02/10/2019 20:56:04	Valdirene Gasparetto	Aceito
Declaração de Instituição e Infraestrutura	DeclaracaoAurea.pdf	02/10/2019 20:55:29	Valdirene Gasparetto	Aceito
Folha de Rosto	FolhaRosto.pdf	02/10/2019 20:55:14	Valdirene Gasparetto	Aceito

Situação do Parecer:

Aprovado

Necessita Apreciação da CONEP:

Não

FLORIANOPOLIS, 27 de Novembro de 2019

Assinado por:
Maria Luiza Bazzo
 (Coordenador(a))

Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina, Prédio Reitoria II, R: Desembargador Vitor Lima, nº 222, sala 401
Bairro: Trindade **CEP:** 88.040-400
UF: SC **Município:** FLORIANOPOLIS
Telefone: (48)3721-6094 **E-mail:** cep.propesq@contato.ufsc.br