CONSTITUIÇÃO DA FOLGA ORÇAMENTÁRIA NO PROCESSO DE PLANEJAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

Vanessa Ramos da Silva (UFU) - vanessaramossilva@hotmail.com

Edvalda Araujo Leal (UFU) - edvalda@ufu.br

Franciele Beck (FURB) - beck.franciele@gmail.com

Resumo:

A pesquisa objetiva compreender e discutir a constituição da folga orçamentária no processo de planejamento e controle em duas empresas com estruturas de gestão distintas, sob a ótica da Teoria da Estruturação. Mediante abordagem qualitativa foram realizados dois estudos de casos em duas empresas familiares, com distintas composições de gestão. As categorias analisadas foram: perfil do respondente, envolvimento da família na gestão e constituição da folga orçamentária. Foi possível compreender que as empresas compartilham a visão da relevância do processo orçamentário, porém com particularidades quanto à condução. Dentre as contribuições da pesquisa tem-se o desenvolvimento da pesquisa na área gerencial com apoio da Teoria da Estruturação, os resultados trazem uma análise aprofundada em duas empresas com composições heterogêneas de gestão, identificou-se o quanto os gestores que utilizam o orçamento conheciam o conceito de folga orçamentária e se a estrutura do Sistema de Controle Gerencial impacta na constituição da folga orçamentária.

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

Área temática: *Controladoria e Contabilidade Gerencial*

CONSTITUIÇÃO DA FOLGA ORÇAMENTÁRIA NO PROCESSO DE PLANEJAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

Resumo
A pesquisa objetiva compreender e discutir a constituição da folga orçamentária no processo de planejamento e controle em duas empresas com estruturas de gestão distintas, sob a ótica da Teoria da Estruturação. Mediante abordagem qualitativa foram realizados dois estudos de casos em duas empresas familiares, com distintas composições de gestão. As categorias analisadas foram: perfil do respondente, envolvimento da família na gestão e constituição da folga orçamentária. Foi possível compreender que as empresas compartilham a visão da relevância do processo orçamentário, porém com particularidades quanto à condução. Dentre as contribuições da pesquisa tem-se o desenvolvimento da pesquisa na área gerencial com apoio da Teoria da Estruturação, os resultados trazem uma análise aprofundada em duas empresas com composições heterogêneas de gestão, identificou-se o quanto os gestores que utilizam o orçamento conheciam o conceito de folga orçamentária e se a estrutura do Sistema de Controle Gerencial impacta na constituição da folga orçamentária.

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

Área temática do evento: Controladoria e Contabilidade Gerencial

1 INTRODUÇÃO

A folga orçamentária é entendida na literatura base como a subestimação de receitas e e/ou superestimações de despesas orçamentárias (MERCHANT, 1985) o que traz implicações sobre como as empresas se organizam em relação à alocação de seus recursos, planejamento e controle de suas atividades. Verifica-se na literatura lacunas de investigações sobre a constituição da folga orçamentária em estruturas empresariais com gestão composta por membros familiares e não familiares que recorrem ao uso do orçamento como artefato gerencial, principalmente envolvendo a Teoria da Estruturação para auxiliar na compreensão da dinâmica entre a estrutura da empresa e a interpretação dos agentes tomadores de decisão.

Considerando o contexto de estruturas empresariais com envolvimento da família somente no Conselho Administrativo ou no Conselho Familiar e na gestão, o tipo de empresa familiar provoca interesse quando tratamos do processo de planejamento e controle, pois a gestão dessas empresas pode ser composta por membros familiares e membros não familiares (ALESSANDRI; CERRATO; EDDLESTON, 2018). Dentre as particularidades que distinguem a estrutura empresarial familiar estão a permanência da família, o processo de sucessão, a perpetuação do patrimônio dentro da família e a riqueza socioemocional (BERRONE; CRUZ; GOMEZ-MEJIA, 2010; CHRISMAN et al., 2012).

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

esta pesquisa é: c*omo se dá a constituição da folga orçamentária no processo de planejamento e controle de duas empresas familiares com estruturas de gestão distintas?*

Assim, o objetivo é compreender e discutir a constituição da folga orçamentária no processo de planejamento e controle em duas empresas com estruturas de gestão distintas, sob a ótica da Teoria da Estruturação. Para o desenvolvimento da presente pesquisa são realizados dois estudos de casos em empresas familiares. As empresas participantes possuem diferentes composições de gestão, sendo uma com participação predominante de membros familiares em cargos de gestão e outra em que a gestão é composta totalmente por membros não familiares.

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

Dadas as características de gestão de empresas familiares com diferentes composições, sob a ótica da Teoria da Estruturação, justifica-se o desenvolvimento desta pesquisa mediante as contribuições sobre as especificidades da folga orçamentária, observando o papel do gestor no processo de planejamento e controle gerencial para o alcance dos objetivos organizacionais.

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

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

2 PLATAFORMA TEÓRICA

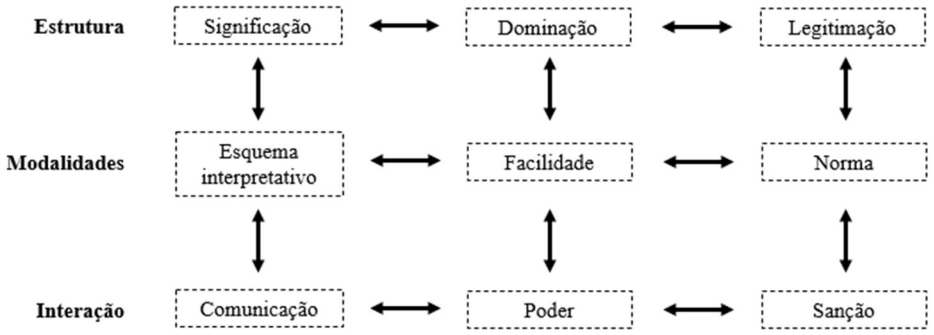
2.1 Teoria da Estruturação

As práticas sociais e como os agentes as estruturam constituem a abordagem da Teoria da Estruturação. Com isso, a referida teoria não pretende explicar impactos, mas sim perceber a relação de estruturação, interação entre a estrutura e a ação dos agentes de maneira subjetiva (SANTOS; LOPES; MEURER, 2019). A estrutura compreende “o conjunto de regras e recursos implicados, de modo recursivo, na reprodução social; as características institucionalizadas de sistemas sociais têm propriedades estruturais no sentido de que as relações estão estabilizadas através do tempo e espaço” (GIDDENS, 2009, p. 35).

Regras e recursos são sistemas presentes nas propriedades estruturais e o modo interpretativo se concentra na interação entre a estrutura e a ação. Na Teoria da Estruturação o papel do agente é compreendido de maneira em que cada evento possibilite uma atuação diferente, intencionalmente ou inconscientemente (GIDDENS, 2009).

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

Figura 1 - Dimensões da dualidade da estrutura



Fonte: Giddens (2009, p. 34)

Conforme relata Junquilho (2003), a dualidade da estrutura é conectada pelos domínios da estrutura e da ação humana (interação) por meio de três modalidades: esquema interpretativo, facilidade e norma, representado na Figura 1 do modelo das dimensões da dualidade da estrutura de Giddens (2009). Portanto, as modalidades têm papel de mediadoras entre as dimensões da estrutura (significação, dominação e legitimação) e da interação, e representam a cognoscitividade dos agentes em relação aos componentes estruturais (JUNQUILHO, 2003).

A proposta da Teoria da Estruturação alinha-se ao objetivo da pesquisa, pois mediante ao contexto de empresa familiar serão analisadas as ações dos indivíduos (membros da gestão que participam do processo de elaboração do orçamento) e as delimitações de regras e recursos (estrutura).

2.2 Empresas Familiares

A continuidade da família, o processo de sucessão, a perpetuação do patrimônio dentro da família e a riqueza socioemocional, estão entre as características que definem a estrutura empresarial familiar (BERRONE; CRUZ; GOMEZ-MEJIA, 2010; CHRISMAN et al., 2012). As empresas familiares se distinguem basicamente por seus “laços familiares” (RICCA NETO, 1998). No entanto, a participação dos membros da gestão das organizações familiares pode ser constituída de formas distintas. A empresa familiar pode ser aquela que tenha realizado o processo de sucessão ou dispor de representantes da família à frente de decisões ou de conselho administrativo, assim como distribuir o poder das decisões gerenciais para membros não pertencentes à família fundadora da empresa. Portanto, pode-se inferir que empresas familiares possuem governanças heterogêneas (MELIN; NORDQVIST, 2007).

Nota-se, portanto, distintas classificações do que seria de fato uma empresa familiar. Dawson e Mussolino (2014) realizaram uma revisão sistemática da literatura a fim de evidenciar o que classifica as empresas familiares como distintas das empresas não familiares. As autoras apresentaram três construtos que são identificados nessa abordagem: *socioemotional*

wealth, *essence of family business* e *familiness*. Diante das definições e medição apresentadas pelas autoras, o construto a ser adotado por essa pesquisa será *essence of family business*, embora a terminologia adotada como categoria será envolvimento da família, considerando que é um elemento da vertente.

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

Em empresas familiares os papéis de propriedade e gestão podem se distinguir conforme a estrutura de governança. Sendo assim, a constituição da gestão da empresa definida como familiar pode conter indivíduos pertencentes à família, assim como membros externos (GIMENO; BAULENAS; COMA-CROS, 2010). A inclusão de membros externos em cargos de gestão em empresas familiares busca por indivíduos fora do quadro da família e que possam contribuir para o crescimento da organização quando a mesma não contém herdeiros preparados para assumir estes cargos no negócio (LETHBRIDGE, 1997).

De maneira complementar, por meio da literatura sobre a taxonomia da essência de empresas familiares, quatro tipos de empresas familiares foram identificados: "controle familiar com valores homogêneos baixos, controle familiar dedicado com valores fortes, empresa familiar após o tempo do fundador com valores fortes e família envolvida no controle e gestão com valores de apoio dos funcionários" (FREZATTI et al., 2022, p. 1).

Na estrutura da governança de empresas familiares são identificados elementos como: assembleia, conselho de administração, diretoria executiva, diretor executivo (CEO) e conselho de família (FREZATTI et al., 2022). Dentre as características dessas estruturas na governança familiar está a reunião de família, que tem por característica a informalidade e frequência que depende de cada empresa. Já o conselho de família é uma estrutura mais formal e tem como abordagem a governança exercida pelos membros da família, sendo essa estrutura mais utilizada em empresas maiores (NORDQVIST; SHARMA; CHIRICO, 2014).

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

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

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

2.3 Sistema de Controle Gerencial

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

Com um instrumento que possibilita a definição de metas e objetivos, alinhados com o planejamento estratégico, o orçamento empresarial auxilia o processo de gestão, planejamento e controle de maneira formal (BORNIA; LUNKES, 2007; EYERKAUFER; POSSAMAI; GONÇALVES, 2014). Assinala a folga orçamentária como influente na capacidade de adaptação ao ambiente que está inserida, auxílio no desenvolvimento de novas estratégias e política organizacional e elemento incentivador para busca de novas oportunidades e desafios.

2.3.1 Folga orçamentária

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

Conforme mencionado anteriormente, o tipo do controle realizado na organização, o processo de elaboração do orçamento e a necessidade de seu cumprimento podem gerar uma série de comportamentos como o da operacionalização da folga orçamentária (HALIAH, 2021). A folga de recursos possibilita a organização e a manutenção da atividade em relação às mudanças ambientais que demandem alterações na forma de operacionalização empresarial sendo, portanto, um artifício para a gestão da empresa (PFEFFER; SALANCIK, 2003). Cyert e March (1963) enxergavam um papel importante da folga de recursos organizacionais para o bom desempenho frente ao longo prazo, inovação e estratégia das empresas.

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

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

Onsi (1973) definiu folga orçamentária como a "a diferença entre o total de recursos disponíveis para uma empresa e o total necessário para manter a coalizão da organização" (ONSI, 1973, p. 535). Entende-se portanto como conceito da folga orçamentária: "*Margem superior de recursos orçamentários à disposição dos tomadores de decisão, a fim de contribuir com o desempenho máximo da capacidade produtiva ou de prestação de serviços da organização*".

3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

3.1 Caracterização da Pesquisa

A abordagem metodológica escolhida para essa pesquisa foi a qualitativa. A construção do *corpus* da presente pesquisa foi realizada por entrevistas (KING, 2004; DAI; FREE; GENDRON, 2019), observação não participante (SERVA; JAIME, 1995) e pesquisa documental com análise do organograma informado pelas empresas e demais documentos para levantamento de fatos históricos (HARDY, 2001).

A observação não participante foi realizada mediante a apresentação do sistema, especificamente o módulo de orçamento, utilizado por uma das empresas (Empresa A). Foi apresentado o *layout* do sistema e como é utilizado por gestores de cada área, *controller* e superintendente/CEO. Durante essa observação foi possível compreender sobre a estrutura do sistema, delimitações de percentuais, frequência em que são realizados os controles conforme os parâmetros pré-estabelecidos e como o sistema se comporta quando uma área ou gerente se aproxima ao limite financeiro estipulado no orçamento.

Alinhado a proposta do estudo, foram selecionadas intencionalmente duas empresas familiares compostas por diferentes formações de gestão: uma com membros em posição de gestão predominantemente pertencentes a família e outra com membros não familiares. Destaca-se que são organizações no setor de indústria (produtos alimentícios) e atacadista e distribuidor na Região Sudeste. A fim de garantir que o acesso ao ambiente das empresas participantes dos estudos de casos ocorresse de maneira ética, o projeto de pesquisa foi submetido e aprovado por Comitê de Ética em Pesquisa.

Para o processo de obtenção de dados foram realizadas entrevistas do tipo semiestruturadas, permitindo a complementação com questões não estruturadas anteriormente no guia, mas que acrescentaram aos temas ou ponderações emergentes durante o processo de questionamentos (GREENE, 1998; DOUGLAS, 1985; QU; DUMAY, 2011; J. RUBIN; S. RUBIN, 2012; LUNE; BERG, 2017).

Compreendendo a necessidade de delimitações bem definidas e bem estruturadas para o desenvolvimento dos estudos de casos, utilizou-se do protocolo da pesquisa de acordo com as diretrizes apontadas por Stake (1995).

As entrevistas iniciaram em setembro de 2021, em virtude dos reflexos da pandemia do COVID-19, e foram realizadas de forma remota com o apoio da tecnologia. Os participantes foram escolhidos de acordo com o cargo que ocupam na organização e com o seu conhecimento e envolvimento no processo orçamentário a fim de identificar elementos da prática da folga orçamentária. Para garantir o anonimato tanto das empresas como dos entrevistados as empresas serão tratadas no estudo por Empresa A - Distribuidora e Atacadista e empresa B - Indústria e Comércio. Será utilizado o nome do cargo de cada respondente e sua respectiva empresa quando for citado durante esta pesquisa.

Foram realizadas 11 entrevistas. As entrevistas foram realizadas mediante apresentação do protocolo de estudo de caso para a Diretora Administrativa e Financeira e o Superintendente/CEO, assim como o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) aos participantes que autorizaram a gravação, tanto de áudio quanto vídeo, para posterior transcrição e análise das entrevistas.

Para a análise de dados foi utilizada a abordagem "*template analysis*", de Nigel King (2004). As entrevistas foram analisadas com base em uma lista de códigos (*templates*) definidos pelas pesquisadoras relacionados e estruturados de forma hierárquica com temas principais e secundários do objetivo do estudo.

Os códigos definidos para o processo de análise dos dados são apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - *Template analysis*: códigos

Categoria (Blocos)	Código	Dimensão Teoria da Estruturação	Modalidades da Teoria
1. Perfil do respondente	1.1 Formação e trajetória profissional	Interação	Esquema Interpretativo
2. Envolvimento da família na gestão	2.1 Envolvimento familiar	Estrutura / Interação	Esquema Interpretativo
3. Constituição da folga orçamentária	3.1 Estrutura do SCG	Estrutura	Esquema Interpretativo
	3.2 Envolvimento com o processo orçamentário	Estrutura	Norma
	3.3 Decisão Centralizada ou Descentralizada	Estrutura	Norma
	3.4 Tipo do orçamento adotado	Estrutura	Norma
	3.5 Reconhecimento do orçamento como rígido ou flexível	Estrutura / Interação	Esquema Interpretativo
	3.6 Impacto do orçamento nas metas	Estrutura / Interação	Esquema Interpretativo
	3.7 Impacto do orçamento nas atividades	Estrutura / Interação	Esquema Interpretativo
	3.8 Percepção da folga orçamentária	Interação	Facilidade

Fonte: Elaboração própria

Após a construção do *tamplate analysis*, iniciou-se o procedimento de organização dos códigos em blocos alinhado com o objetivo da pesquisa e questões realizadas nas entrevistas. Mediante interesse em conhecer os participantes dos estudos de casos, A Tabela 2 apresenta as informações coletadas referente ao cargo, vínculo familiar, tempo na empresa, formação acadêmica e se os entrevistados possuem experiência em outros cargos.

Tabela 2 - Perfil dos respondentes

Cargo	Membro familiar	Tempo na empresa	Formação acadêmica	Experiência anterior (ou outros cargos)	Tempo
Empresa A – Gestão não familiar					
Superintendente/ CEO	Não	21 anos (10 no cargo)	Graduação em Ciências Contábeis e Pós-graduação em Finanças	Setor contábil e controladoria	01:02:00
Controller	Não	27 anos (9 no cargo)	Graduação em Ciências Contábeis e Pós-graduação em Controladoria e Finanças	Auditoria interna, área contábil e fiscal	01:01:29
Gerente Comercial	Não	19 anos (3 no cargo)	Graduação em Administração e Gestão de Recursos Humanos	Área de compras e vendas	00:33:51
Gerente de Inovação e Novos Negócios	Não	3 anos e meio (1 no cargo)	Graduação em Administração de Empresas	Analista de projetos, coordenador de operações e gerente de negócios	02:08:43
Gerente de Televendas	Não	16 anos (7 no cargo)	Graduação em Pedagogia, Pós-graduação em Supervisão e Gestão Escolar e Pós-graduação em	Área de vendas, treinamentos e analista de RH	00:39:49

			Pedagogia Empresarial e Neuro Pedagogia		
Empresa B – Gestão predominantemente familiar					
Diretora Administrativa/Financeira	Sim	12 anos (3 no cargo)	Graduação em Direito e Pós-graduação em Direito Tributário	Jurídico e Departamento Financeiro	00:40:32
Diretor Comercial	Sim	16 anos (3 no cargo)	Graduação em Marketing	Área Comercial e Marketing	00:48:25
Diretor de Operações	Não	17 anos (2 no cargo)	Graduação em Administração e Pós-graduação em Gestão e Marketing	Departamento de Logística	01:21:50
Controller	Não	12 anos (2 no cargo)	Graduação em Ciências Contábeis e Pós-graduação na área de Custos	Área de Compras e Controladoria (analista por 6 anos)	01:11:43
Gerente de TI	Não	2 anos	Graduação em Sistemas de Informação	Área de Tecnologia	00:54:45
Gerente Comercial	Não	10 anos (3 no cargo)	Graduação em Administração	Área Comercial	00:53:28

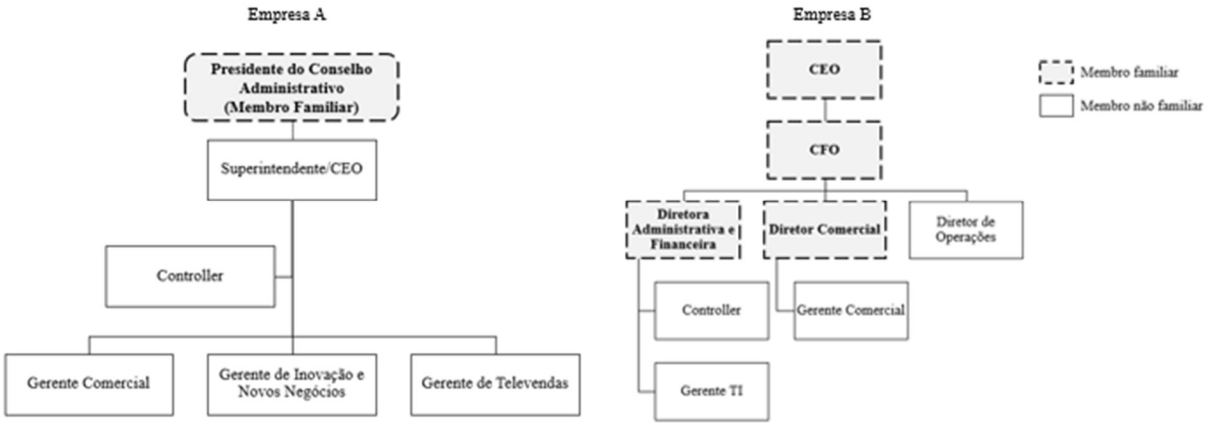
Fonte: elaboração própria

A Tabela 2 apresenta o perfil de cada respondente da Empresa A (cinco respondentes) e Empresa B (seis respondentes). O tempo em que os entrevistados estão na empresa familiar é relevante pois isso demonstra que possuem experiência com as atividades da gestão relacionadas as regras e estrutura do processo orçamentário. Conhecer o perfil do respondente auxilia compreender como é construída a interação entre o agente (entrevistado) e a estrutura da empresa (regras), conforme preconiza o pressuposto da dualidade da estrutura (GIDDENS, 2009). Essas relações possibilitarão transformações e construções de elementos institucionais. Nessa interação, os gestores de forma interpretativa conduzem o processo de gestão seguindo as regras da empresa familiar.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

As empresas participantes dos estudos de caso são empresas familiares e atuantes na região Sudeste. A Empresa A possui como características a serem destacadas: o processo sucessório (segunda geração familiar) e o fato de que na composição da governança não possui nenhum membro familiar na gestão, somente no Conselho Administrativo. Já a Empresa B conta com uma gestão por membros familiares nos cargos de *CEO*, *CFO*, Diretoria Administrativa e Financeira e Diretoria Comercial. A organização hierárquica dos cargos é representada pela Figura 2.

Figura 2 - Participação familiar Empresa A e Empresa B



Fonte: elaboração própria.

Ressalta-se que a Empresa A não possui dentre os cargos relacionados ao processo de gestão membros familiares, situação essa conhecida no ambiente das empresas familiares, pois conforme a literatura a gestão pode ser composta por membros familiares assim como membros externos à família (LETHBRIDGE, 1997; GIMENO; BAULENAS; COMA-CROS, 2010).

Considerando que na Empresa A a gestão não possui membros familiares e que a mesma já passou pelo processo de Sucessão, perguntou-se sobre a ocorrência de reuniões com os familiares. O Superintendente/CEO da Empresa A afirmou que só ocorrem os encontros formais mediante a realização das assembleias trimestrais com o Conselho Administrativo e mensal com a Presidente filha do fundador.

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

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

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

Após identificar como ocorre o envolvimento familiar na estrutura de gestão das Empresa A e Empresa B, caminha-se para a identificação do processo orçamentário buscando conhecer como é planejado, executado e controlado, de que forma o orçamento impacta nas metas e nas atividades.

4.1 Constituição da Folga Orçamentária

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

O orçamento é uma ferramenta gerencial já utilizada pelas duas empresas. Portanto, a sua elaboração parece ser realizada de forma bastante organizada e todos que participam desse processo demonstraram clareza ao mencionar quais as etapas em que estão envolvidos na constituição, ajustes, e aplicação do orçamento ao longo do período seguinte.

Na Empresa A o orçamento é preparado no fim do ano para o próximo período e ele é o responsável por definir as diretrizes. As orientações do orçamento para o ano seguinte são definidas pelo Superintendente/CEO, mas fica sob a responsabilidade do *Controller* o trabalho de preparar a base de informações do orçamento em que os gerentes irão considerar para sugerir o orçamento necessário para cada área.

> "Para o orçamento do próximo ano [...] eu defino as diretrizes: crescimento para o ano que vem, olhando indicadores do mercado, tanto do nosso setor quanto geral, como a inflação. [...] posteriormente, a gente apresenta esses orçamentos para os acionistas, para ser aprovado em Assembleia Geral. [...] O Controller que a partir da Controladoria e Financeiro faz o orçamento da área dele e prepara a base para que os outros também façam das áreas deles. [...] todo grande gestor de cada área ele é envolvido nesse processo para fazer o orçamento da sua área." (Trechos da entrevista com o Superintendente/CEO da Empresa A)

O orçamento da Empresa B é estruturado inicialmente pelo Controller. Ele é responsável por buscar o histórico de operações e a partir disso realizar uma projeção do que seria o orçamento necessário. Esse documento é apresentado ao CEO que é o responsável por avaliar e aprovar. Para isso, o CEO utiliza como critério o plano diretor, definição de indicadores de expectativa de crescimento para a Empresa B.

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

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

Partindo do conhecimento de que o orçamento, em conjunto com o planejamento estratégico, pode contribuir com o processo de gestão, planejamento e controle de maneira formal (BORNIA; LUNKES, 2007; EYERKAUFER; POSSAMAI; GONÇALVES, 2014), os entrevistados foram indagados se o orçamento é constituído com base no Planejamento Estratégico. Na Empresa A considerando que as estratégias são desenhadas a partir dos objetivos organizacionais, o Superintendente/CEO destaca que o Planejamento é utilizado, porém ele não é um limitador e o orçamento é elaborado diante entendimento de demandas atuais dos seus clientes, portanto readequado quando necessário. O *Controller* informou que como o Planejamento Estratégico está direcionado para um período superior, algumas perspectivas podem modificar no período compreendido entre um orçamento e outro:

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

Os Diretores da Empresa B afirmaram que o orçamento é delineado com base no Planejamento Estratégico.

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

Sobre a determinação de premissas orçamentárias e previsão de cenários, os participantes da Empresa B afirmaram que não é realizada a previsão de cenários de forma padronizada.

Tanto o *Controller* quanto os três gerentes entrevistados na Empresa A trouxeram o cenário da pandemia do COVID 19 para exemplificar que, mesmo não ocorrendo esse empenho em realizar previsão de cenários, condutas são adotadas a fim de se adaptar e contornar novos acontecimentos que possam gerar ampliação de custos ou redução de receitas.

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

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

Referente a periodicidade, flexibilidade e base de informações consideradas no orçamento, o Superintendente/CEO da Empresa A declara que a periodicidade do orçamento é anual e o orçamento é flexível. No entanto, na visão dos gestores a percepção de flexibilidade muda e o orçamento é compreendido como rígido acima de tudo com as despesas. Assim como a Gerente Comercial e a de Televendas que enxergam a flexibilidade apenas no momento da elaboração na Empresa A, o Gerente de Inovação e Novos Negócios tem a mesma percepção.

Quadro 1 – Flexibilidade no orçamento

Superintendente/CEO (Empresa A)	"Como a gente tem esse acompanhamento muito próximo e todo final de mês a gente avalia o resultado de forma geral, em relação ao orçado, se tiver algo que esteja muito distorcido é feito adequação, mas para reorganizar na cabeça da gente o que seria um plano alternativo do que para outra coisa. Assim o orçamento que é apresentado para o acionista no início do ano ele não sofre nenhuma modificação, durante o ano todo, são alterações internas."
Gerente Comercial (Empresa A)	"Quando a gente fala do orçamento de vendas a gente tem uma diretriz, às vezes a empresa fala para fechar com 20% de crescimento, quando eu faço todas as análises vamos supor que eu consiga chegar em 16% ou 15%, eu explico por que daquele número e então baseado em fatos que realmente são coerentes a empresa tem essa flexibilidade sim."
Gerente de Televendas (Empresa A)	"Flexibilidade na hora de elaborar, depois eu tenho que seguir. Na verdade, nós somos orientados a procurar diminuir, então a gente já tenta negociar o tempo inteiro, quanto que vai aumentar, só as despesas que não têm jeito, procuramos outros fornecedores."
Gerente de Inovação e Novos Negócios (Empresa A)	"Não tem flexibilidade. Uma vez desenhado o orçamento tanto de receita quanto de custo é aquilo mesmo a despesa. E aí dentro dessa realidade, eu te falo que a gente tem asas com o orçamento de receita, em outros não."

Fonte: elaboração própria.

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

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

O Diretor de Operações da Empresa B confirma que as áreas podem ter um nível de flexibilidade entre linhas de despesas, embora necessitem da aprovação dos Diretores para tal movimentação. A flexibilidade aqui mencionada está dentro do limite do orçamento, mas cabe ressaltar que sua existência é identificada pela presença da folga orçamentária se não na despesa em questão, que seja em outra (CYERT; MARCH, 1963; SANTOS; BEUREN; SKREPITZ, 2022).

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

> "Na verdade, não tem liberdade, ele (o/a Gerente) pode propor e a gente faz ajustes sim, validado pela Diretoria, desde que se cumpra o EBITDA. [...] a gente tem o compromisso macro de EBITDA." (Trechos da entrevista com o *Controller* da Empresa B).

A área Comercial na Empresa B por ser a responsável por obtenção de Receitas demonstrou ter uma maior flexibilidade em virtude do papel que desempenha dentro do orçamento da Empresa e de novas oportunidades de negócios. A partir dessas diferentes percepções entende-se que a folga orçamentária na Empresa B não é uma informação divulgada.

Verifica-se que os gestores entrevistados percebem a importância do orçamento para atingir metas e, consequentemente, resultados, mas falta ainda identificar a percepção dos membros da gestão quanto à folga orçamentária. Na Empresa B o *Controller* revelou que não

conhecia o conceito de folga orçamentária após ser apresentado para ele tal conceito, ele afirma que não tem folga orçamentária na empresa.

Para o *Controller*, a folga poderia gerar uma má interpretação por parte dos Gerentes que ao terem a informação da margem superior, possivelmente não iriam se esforçar para atingir o resultado. No entanto, frisou que caso ocorra seria um segundo orçamento, de conhecimento apenas da administração e controladoria.

Nota-se que existe a possibilidade da constituição da folga orçamentária. No entanto, não seria divulgada. A folga pode ser vista como uma estratégia da empresa (PFEFFER; SALANCIK, 2003). Porém, se não é divulgada aos demais membros da gestão, demonstra um receio por parte da alta gestão que o conhecimento de tal reserva possa gerar ineficiência (BORGE; FALCH; TOVMO, 2008) e utilização de forma inadequada dos recursos (CHURCH; HANNAN; KUANG, 2012).

A Gerente Comercial também mencionou que não há a folga orçamentária, mas faz algumas reflexões sobre a operação e entende que dentro do setor dela poderia haver indícios.

Na percepção do Gerente de Inovação e Novos Negócios, a gestão é bastante cautelosa no que se refere à construção do orçamento. Em virtude da estrutura de controle com reuniões mensais e participação do *Controller* no processo de elaboração do orçamento, se posiciona favoravelmente a existência de um orçamento mais enxuto assim como autores que entendem como negativa a decisão de constituição de uma folga orçamentária que poderia gerar ociosidade de recursos (MCDONALD, 2003):

Talvez, o posicionamento de apoio a inflexibilidade do Gerente de Inovação e Novos Negócios, tenha relação com o fato de ser o Gerente com o menor tempo na Empresa A. A Gerente de Televendas da Empresa A também afirmou que não conhecia o conceito de folga orçamentária e comenta que pode até ter usufruído, mas não saberia afirmar. De acordo com ela, sempre que a área dela precisa utilizar mais recursos do que foi orçado e liberado, ela solicita ao Superintendente/CEO e entende que por ser sempre permitido é porque está dentro de uma margem aceitável.

Quadro 2 – Folga orçamentária na empresa A

Controller (Empresa A)	"A questão de ter folga a gente entende que há uma má interpretação que é uma visão interna nossa pela cultura, na verdade que se eu dou margem para ele (gerente) gastar mais, ele vai gastar." "Talvez teria que ficar num segundo plano, ou seja, eu apresento o orçamento para ele (gerente) realizar, mas eu teria um segundo orçamento aqui previsto, ou seja, eu, a administração e os administradores saberiam da reserva orçamentária, mas com ele (gestor) eu tentar a ferro e fogo."
Gerente Comercial (Empresa A	"Quando eu falo que não existe essa folga, no final das contas acaba existindo, porque eu desenho o meu orçamento de vendas maior do que o orçamento de compras, ou seja, o meu comprador aqui ele ainda tem uma válvula de escape versus o orçamento de vendas só que que estrategicamente a gente tem outras formas de buscar o resultado. [...] são duas estratégias, primeiramente, do meu orçamento de vendas ele tá um pouco maior do que o de compras e segundo de eu ter essa flexibilidade de estar buscando novos projetos, novos fornecedores sem que isso incremente o meu orçamento que eu fechei com a empresa. Como se fosse algo a mais, como se fosse um plus, mas é algo que eu não começo um ano com ele já estruturado eu tenho que buscar na medida que vou percebendo que estamos dando certo, vou tentando mexer aqui os ponteiros para fazer com que essa válvula e me ajude com o resultado."
Gerente de Inovação e Novos Negócios (Empresa A)	"Eu vejo como uma rigidez grande no nosso sistema e vejo como muito positiva, muito positiva mesmo. Os próprios gerentes das áreas eu vejo que eles apertam bastante. Então a gente tenta trabalhar bem no osso mesmo, mas ainda assim, não te digo que não tem alguma coisa que passou. Posso te dizer, passa sim. Às vezes foi algum ponto, alguma ponta em áreas que tem muitas contas de despesa."

Fonte: elaboração própria.

Entende-se, portanto que a Empresa A possui a folga, mas não é divulgada a fim de extrair ao máximo dos Gerentes participantes do processo orçamentário.

Na Empresa B à exceção do Diretor Comercial e a Diretora Administrativa e Financeira, todos os demais participantes responderam que não conheciam ou sabiam o que significava folga orçamentária. O Diretor Comercial afirma ter a folga orçamentária na Empresa B, no entanto, isso não é divulgado aos demais gerentes. Mas de forma antecipada o *CEO* e Diretores entendem que o orçamento pode sofrer variações ao longo do ano dentro de determinada margem.

O Diretor de Operações se posiciona de forma contrária e diz que na Empresa B não existe folga e que não faria sentido ter. O Gerente de TI também se posiciona de forma contrária a utilização da folga orçamentária. Na sua visão seria algo que não extrairia uma boa realização da função de gestão (BORGE; FALCH; TOVMO, 2008; CHURCH; HANNAN; KUANG, 2012). Mas reconhece que alguns gestores podem, principalmente quando tem experiência em determinado setor, manipular números e assim ter mais margem de atuação (DUNK, 1993).

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

Quadro 3 – Folga orçamentária na empresa B

Diretor Comercial (Empresa B)	"Nesse ano mesmo a gente (es)tava com uma consultoria de cargos e salários e sabia que iria ter um aumento em folha, que já tinha dado uma prévia, mas como não havia nada fechado nós fizemos uma reserva orçamentária aproximada que a gente entendia que seria necessário. A gente faz também para o orçamento de receita, o conjunto das metas de venda é bem maior do que a nossa meta de receita para não ficar justo de tipo assim: - não cumprir uma regional eu não cumpro a nossa -, a gente faz isso, a gente também chama isso de gordura só que na receita para garantir que não vai ficar muito apertado o orçamento."
Diretor de Operações (Empresa B)	"Nós não temos folga. Sempre que a gente trabalhou, a gente faz um orçamento logístico no osso mesmo. Eu já faço a minha meta com a minha equipe, antes da gente mandar as informações para a controladoria [...] Eu já passo a orientação - gente, vamos apresentar agora o orçamento pra 2022 e a gente precisa apresentar uma performance melhor do que a gente teve em 2021 -, a gente começa a trabalhar a cultura, principalmente de quem tá chegando mais novo, e tudo o mais. Mesmo assim ainda voltam alguns desafios, eu não vejo que faça sentido uma organização utilizar folga orçamentária não [...] Conheço profissionais que sempre colocam uma gordurinha a mais pra facilitar a vida."
Gerente de TI (Empresa B)	"Eu não acho isso antiético, não é isso. Eu acho que há malícia de usar, faz os gestores terem artifícios, por já terem experiências passadas, com algum tipo de situação."
Controller (Empresa B)	"Até pouco tempo atrás tinha uma reserva que a gente deixava para que os diretores ou *CEO* pudessem fazer investimentos, mas o resultado nesses últimos anos não nos possibilita fazer essa reserva mais. Mas hoje a gente não trabalha com reserva, ou seja, o orçamento oficial da Empresa B não tem margem de elasticidade".

Fonte: elaboração própria.

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

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

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

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

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

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

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

As contribuições obtidas no presente estudo estão relacionadas à originalidade do tema quanto a utilização da Teoria da Estruturação para analisar folga orçamentária, ao método de pesquisa com abordagem qualitativa e à forma de construção e análise dos dados. Portanto, uma

das contribuições da pesquisa é o desenvolvimento de uma pesquisa na área gerencial com apoio de uma teoria social de Giddens, demonstrando que a realização de um estudo com abordagem alternativa ao *mainstream* também tem sua capacidade de contribuir para o desenvolvimento científico.

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

Outra contribuição a ser mencionada foi, primeiro, a verificação do quanto os gestores que utilizam com frequência o orçamento, conheciam o conceito de folga orçamentária e conforme os resultados se trata de uma temática pouco conhecida ou compreendida pelos entrevistados. Segundo identificar se a estrutura do SCG impacta na constituição da folga orçamentária uma vez que as duas empresas oferecem remuneração por metas e, aos olhos da maioria dos Gerentes, não são flexíveis quando necessitam realizar novas despesas. Identificou-se que as empresas operam a folga orçamentária, no entanto, não divulgam à todos os níveis da gestão que estão envolvidos com o processo orçamentário e as informações ficam retidas aos membros familiares e Superintendente/CEO.

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

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

Para pesquisas futuras, recomenda-se que sejam realizadas novas abordagens qualitativas em empresas de outros setores. Não com a finalidade de comparação, mas sim de ampliação do conhecimento científico quanto à contabilidade gerencial e o processo orçamentário. Assim como foi identificado que o conceito de folga orçamentária não era conhecido por todos que participavam do processo orçamentário, outros temas relacionados aos artefatos gerenciais também podem ser melhor divulgados no ambiente empresarial e na literatura.

REFERÊNCIAS

ALESSANDRI, T. M.; CERRATO, D.; EDDLESTON, K. A. The mixed gamble of internationalization in family and nonfamily firms: the moderating role of organizational slack. **Global Strategy Journal**. v. 8, p. 46–72, 2018. https://doi.org/10.1002/gsj.1201

ANDERSON, R. C.; D. M. REEB. Founding Family Ownership and Firm Performance: Evidence from the S&P 500. **Journal of Finance**, v. 58, p. 1301–1328, 2003. http://www.jstor.org/stable/3094581

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ARTEAGA, R.; ESCRIBÁ-ESTEVE, A. Heterogeneity in family firms: contextualising the adoption of family governance mechanisms. **Journal of Family Business Management**, v. 11, n. 2, p. 200-222, 2021. https://doi.org/10.1108/JFBM-10-2019-0068

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

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

BORGE, L.; FALCH, T.; TOVMO, P. Public sector efficiency: the roles of political and budgetary institutions, fiscal capacity, and democratic participation. **Public Choice**, v. 136, p. 475-495, 2008. https://doi.org/10.1007/s11127-008-9309-7

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

BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 4, p. 37-59, 2009. Disponível em: https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/339. Acesso em: 31 maio. 2023.

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

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

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

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

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

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

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

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

EYERKAUFER, M. L.; POSSAMAI, J. P.; GONÇALVES, M. B. Quantificação dos planos estratégicos por meio do orçamento empresarial: uma aplicação prática com métodos estocásticos. **Future Studies Research Journal**, São Paulo, v. 6, n. 2, p. 187-208, jul./dez. 2014. https://doi.org/10.24023/FutureJournal/2175-5825/2014.v6i2.178

FREZATTI, F.; BIDO, D. S.; MUCCI, D.; BECK, F. Essence taxonomy of Brazilian family businesses and conceptual implications for governance strategy. **Journal of Management and Governance**, April, 2022. https://doi.org/10.1007/s10997-021-09574-w

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

MUZZIO, H.; SILVA JÚNIOR, O. G. Eu sou melhor do que você! Gestão profissional x gestão familiar: a experiência de uma empresa de alimentação. **Revista de**

Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas, v. 3, n. 2, p. 3-19, 2014. https://doi.org/10.14211/regepe.v3i2.120

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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