

Tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar e a dualidade da estrutura

Dalci Mendes Almeida^{1,2}

 <https://orcid.org/0000-0001-8967-0702>

E-mail: dalci.almeida@animaeducacao.com.br

Valdirene Gasparetto²

 <https://orcid.org/0000-0002-2825-4067>

E-mail: valdirene.gasparetto@ufsc.br

¹ Universidade do Sul de Santa Catarina, Área de Gestão & Negócios, Tubarão, SC, Brasil

² Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, SC, Brasil

Recebido em 06.03.2021 – Desk aceite em 12.04.2021 – 3ª versão aprovada em 14.10.2021 – Ahead of print em 08.04.2022

Editor-Chefe: Fábio Frezatti

Editor Associado: Cláudio de Araújo Wanderley

RESUMO

Este artigo teve por objetivo compreender as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura. Pesquisas sobre tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresas familiares são inconclusivas. As tensões dinâmicas são exploradas considerando teorias tradicionais, e poucos estudos utilizam as quatro alavancas de controle de Simons (1995). Além disso, os sistemas de controle gerencial (SCGs) de empresas familiares têm particularidades que precisam ser exploradas. Particularidades de empresas familiares fornecem diferentes explicações para as tensões dinâmicas no sistema orçamentário. A dualidade da estrutura permite conhecer a interação entre a estrutura e as ações dos agentes na produção e reprodução da ordem social de empresa familiar, em um contexto das tensões dinâmicas no sistema orçamentário. A pesquisa evidenciou as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de uma empresa familiar num ciclo orçamentário. Os achados são relevantes, pois, sob um olhar de dualidade da estrutura, apresentam indícios de que essas se associam a forças positivas (sistemas de crenças e de controle interativo) em interação com forças negativas (sistemas de limites e de controle diagnóstico). Trata-se de estudo de caso único em uma empresa familiar de médio porte que atua como indústria e comércio de alimentos. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas, observações e documentos e analisados com base na análise textual discursiva. Evidências sugerem que a ordem social da empresa familiar é produzida e reproduzida com as tensões dinâmicas que ocorrem nas etapas de planejamento e controle do sistema orçamentário. O estudo contribui para a literatura sobre tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar ao abordar quais são e como ocorrem essas tensões sob a perspectiva da dualidade da estrutura. Contribui para a prática, pois permite conhecer e melhor gerenciar essas tensões e alcançar os objetivos e metas orçamentárias.

Palavras-chave: contabilidade gerencial, tensões dinâmicas, sistema orçamentário, empresa familiar, dualidade da estrutura.

Endereço para correspondência

Dalci Mendes Almeida

Universidade do Sul de Santa Catarina, Área de Gestão & Negócios

Rua José Ferreira, 767 – CEP 88701-620

Centro – Tubarão – SC – Brasil



1. INTRODUÇÃO

Empresas familiares apresentam características distintas de outros tipos de organizações que implicam diferenças tanto nas estruturas e metas de governança quanto no uso de sistemas de controle gerencial (SCGs) (Schulze et al., 2001; Steier, 2001). Especificidades de empresas familiares no que se refere à propriedade, retorno, recompensas e gestão (Stewart & Hitt, 2012) influenciam o sistema orçamentário em suas etapas de planejamento e controle. Porém, a literatura raramente lida com SCGs em empresas familiares, apesar do papel distintivo que podem desempenhar nessas organizações (Songini et al., 2018).

Estudos prévios em empresas familiares têm sido pautados, principalmente, segundo Songini et al. (2018), em tipos de controle (ex.: Audretsch et al., 2013), no papel do SCG na gestão e na relação com profissionalização (ex.: Songini & Vola, 2015), nos determinantes e impactos do SCG em negócios familiares (ex.: Acquaah, 2013) e em diferenças entre empresas familiares e não familiares (ex.: Duller, 2010). Outros autores (ex.: Hillen & Lavarda, 2020) têm investigado o processo sucessório em empresas familiares, considerando o ciclo de vida organizacional. Contudo, não se identificaram pesquisas prévias sobre tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresas familiares, o que denota uma lacuna de pesquisa.

Tensões dinâmicas são concebidas como “dilemas organizacionais presentes na organização, representados por objetivos organizacionais aparentemente conflitantes” (Oyadomari et al., 2011), como identificar oportunidades, mesmo com limitação de atenção em função das operações diárias, ou equilibrar o interesse dos funcionários, muitas vezes diferentes dos objetivos organizacionais (Simons, 1995). Em empresas familiares, as tensões podem ser decorrentes de altruísmo assimétrico, de interesses entre membros familiares e não familiares (Schulze et al., 2001) ou de objetivos não econômicos relacionados à família que podem existir e se sobressair aos objetivos econômicos da empresa (Chua et al., 1999), o que instiga pesquisas. Especificidades do negócio familiar podem gerar tensões dinâmicas no momento da definição e controle dos objetivos e metas orçamentárias, como a busca de perpetuidade da empresa e foco em resultados de curto prazo ou flexibilidade gerada pela gestão emocional e intuitiva e controle orçamentário.

Neste estudo, as tensões dinâmicas são analisadas a partir das alavancas de controle, abordagem proposta por Simons (1995) que permite delimitar a abrangência das tensões que ocorrem no sistema orçamentário. Para

Mundy (2010), o modelo de alavancas de controle é um instrumento analítico útil para estudar o conceito de tensão dinâmica, pois se preocupa com diferentes usos dos SCGs. No entanto, a literatura (ex.: Simons, 1995) não é específica sobre como aspectos sociais da organização podem ser moldados ou incorporados nas suas práticas.

O sistema orçamentário é um mecanismo de controle gerencial implicado na construção da realidade social, mais do que o espelho passivo de uma realidade técnica (Covaleski et al., 2007) que legitima a hierarquia organizacional e a delegação de recursos e responsabilidades. Porém, ocorrem disputas entre gestores para estabelecer significados e desenvolver e exercer poder nesse contexto, e esse *insight* ainda precisa ser explorado em estudos empíricos sobre sistema orçamentário, conforme Kilfoyle e Richardson (2011). Nesse contexto, esta pesquisa analisa as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de uma empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura proposta pela teoria da estruturação (TE) de Giddens (1976, 1979, 1984), que se preocupa com a interação das ações dos agentes (agência) e a estrutura social (regras e recursos) na produção, reprodução e regulação da ordem social (Macintosh & Scapens, 1990).

Características de empresas familiares podem fornecer diferentes explicações para as tensões dinâmicas no sistema orçamentário, a partir da interação entre agência e estrutura. Desse modo, conjectura-se que as tensões dinâmicas provocadas no sistema orçamentário de empresa familiar se concatenam com a dualidade da estrutura e levam a uma ordem socialmente construída. Assim, o estudo objetiva compreender as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de uma empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura. Utiliza-se o conceito de sistema orçamentário, um dos componentes de um SCG, referindo-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 (Ekholm & Wallin, 2000; Henttu-Aho, 2018).

O sistema orçamentário já foi estudado sob a lente da TE (ex.: Chung & Parker, 2008; Conrad, 2005; Gurd, 2008; Macintosh & Scapens, 1990; Uppatumwichian, 2012; Wanderley & Cullen, 2012), porém não no contexto de tensões dinâmicas do sistema orçamentário de empresa familiar. Essa perspectiva permite conhecer as tensões com vistas à gestão e ao alcance de objetivos organizacionais. Além disso, 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 e se faz necessária uma mudança ontológica do dualismo para a dualidade.

A pesquisa contribui para o desenvolvimento teórico-empírico ao estudar tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar, avançando nas pesquisas sobre contabilidade gerencial em empresas familiares, o que constitui a primeira contribuição teórica. 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, mas ainda é limitada em comparação a outros tópicos.

O estudo fomenta as discussões da contabilidade sob um olhar além do econômico, em uma perspectiva social (Englund & Gerdin, 2014; Macintosh & Scapens, 1990, 1991). Mundy (2010) explica 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, a partir de abordagens tradicionais que ignoram questões relacionadas a poder e oportunismo. Assim, esta pesquisa avança em relação ao tema, ao reconhecer as tensões dinâmicas no sistema orçamentário por meio das alavancas de controle de Simons (1995) em uma empresa familiar, sob o enfoque de dualidade da estrutura, o que constitui a segunda contribuição teórica.

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

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Tensões Dinâmicas e as Alavancas de Controle

Tensões são paradoxos organizacionais (Henri, 2006) e decorrem de percepções de elementos opostos e entrelaçados (Sundaramurthy & Lewis, 2003). English (2001, 2003) e Lewis (2000) ilustram tensões como dois elementos, como *yin* e *yang*, que simultaneamente se opõem e reconciliam, ou complementam e competem, com intensidades que podem variar ao longo do tempo. Para Smith e Lewis (2011), a justaposição de opostos coexistentes intensifica experiências de tensão, desafiando limites cognitivos dos atores, exigindo construção de sentido criativo e buscando estratégias de gestão mais fluidas, reflexivas e sustentáveis. Para Smith e Lewis (2011) e Aoki (2019), as tensões dinâmicas constituem-se em elementos opostos que levam a contradições, existem simultaneamente e persistem ao longo do tempo.

Van der Kolk et al. (2020) exploraram como combinações de elementos de controle gerencial criam tensões e o que os supervisores fazem para gerenciá-las. Concluem que devido à natureza dinâmica e complexa, tensões exigem a atenção contínua dos gestores que as influenciam, afetando o equilíbrio, a tendência do equilíbrio e a intensidade dos elementos de controle gerencial.

No *framework levers of control* (LOC), ou alavancas de controle, Simons (1995) propõe quatro alavancas de controle ou sistemas que ajudam a gerenciar tensões

dinâmicas, envolvendo controle com forças positivas – sistema de crenças e sistema de controle interativo – e com forças negativas – sistema de limites e sistema de controle diagnóstico. Para Smith e Lewis (2011) e Aoki (2019), tensões dinâmicas constituem-se em elementos opostos que levam a contradições, existem simultaneamente e persistem ao longo do tempo. Oyadomari et al. (2011) defendem que tensões dinâmicas são úteis para as organizações, pois, apesar de contraditórias e aparentemente conflitantes, criam uma saudável tensão criativa.

O sistema de crenças representa controle positivo e comunica valores que inspiram e motivam os colaboradores a explorar, criar e se envolver em ações adequadas. Entretanto, em ambientes dinâmicos, também é importante que haja restrições aos colaboradores para evitar que se envolvam em atitudes de risco. Restrições representam o sistema de limites, de controle negativo, que atua no sentido contrário ao sistema de crenças. Essa oposição poder levar a tensões dinâmicas (Widener, 2007).

O sistema de controle interativo representa uma força positiva ao ser utilizado para expandir a busca de oportunidades e o aprendizado em toda a organização, estimula o desenvolvimento de novas ideias e iniciativas e orienta o surgimento de estratégias *bottom-up*, concentrando-se em incertezas estratégicas (Henri, 2006). O sistema de controle diagnóstico, um sistema de controle negativo, comunica as variáveis críticas de desempenho e é um sistema formal de informação usado para monitorar

resultados organizacionais e corrigir desvios dos padrões de desempenho (Simons, 1995).

Tensões dinâmicas e alavancas de controle têm sido exploradas na literatura em diferentes contextos. Henri (2006) testou as relações entre o uso de SCGs e as capacidades organizacionais e constatou que o uso interativo de um sistema de avaliação de desempenho promove capacidades organizacionais e que há influência da tensão dinâmica resultante do uso equilibrado de sistema de avaliação de desempenho de maneira diagnóstica e interativa sobre capacidades e desempenho. Mundy (2010) explorou como organizações equilibram controle coercitivo e habilitante e como esse equilíbrio favorece a criação de tensões dinâmicas e capacidades organizacionais únicas. Frow et al. (2010) exploraram o papel do orçamento em condições de incerteza a partir de tensões entre a necessidade de cumprir metas financeiras e de ter formas de gestão mais flexíveis e inovadoras.

Tensões dinâmicas e alavancas de controle também foram estudadas em empresas familiares. Acquaa (2013) examinou a relação entre SCG, estratégias de posicionamento e desempenho, comparando empresas familiares e não familiares, e constatou que o uso simultâneo de sistemas de controle diagnóstico e interativo para criar tensão dinâmica é mais benéfico para empresas familiares do que para as não familiares. Oro e Lavarda (2019) analisaram como ocorre a interface de SCGs com estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar a partir do LOC, e Oro e Lavarda (2020) averiguaram como ocorre o uso dos SCGs no equilíbrio da tensão dinâmica para implementar a estratégia de inovação como diferencial de competitividade em empresa familiar. Porém, não foram identificados estudos que abordam tensões dinâmicas e alavancas de controle no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura.

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

Tensões dinâmicas são influenciadas pelas atividades do orçamento e pelas características da empresa familiar. Na função de planejamento, o orçamento consiste na definição de um conjunto de objetivos e metas a serem alcançados e, enquanto controle, está voltado a garantir que o desempenho real esteja em conformidade com os planos (Wickramasinghe & Alawattage, 2007), possibilita *feedback* aos gestores quanto a serem percebidos como apresentando desempenho adequado e para reorientação

de suas atividades e prioridades, realimentando o próprio processo de planejamento (Frezatti et al., 2010).

Em empresas familiares, o sistema orçamentário leva a dilemas organizacionais que podem ser analisados sob o olhar social. A dualidade da estrutura permite estudar a ordem social da empresa familiar em meio às tensões dinâmicas provocadas pelas forças positivas e negativas dos sistemas de crenças e de limites e sistemas de controle interativo e de controle diagnóstico de Simons (1995).

Sistemas de crenças e de limites, bem como sistemas de controle interativo e de controle diagnóstico, não alinhados, podem gerar tensões durante o planejamento orçamentário e, mais adiante, no momento de controle, quando forem comparados os resultados realizados com os previstos. Frow et al. (2010) exploraram tensões entre o uso de orçamentos e o desenvolvimento de modos de gerenciamento mais flexíveis. Observaram que o orçamento pode ser usado para diagnóstico, mas também pode ser utilizado como controle interativo, o que é corroborado por Oro e Lavarda (2020) ao afirmarem que controles diagnóstico e interativo são complementares e o orçamento pode se caracterizar como ambos.

Para Frow et al. (2010), aspectos informacionais e coercitivos do orçamento também são evidentes nos sistemas de crenças e de limites. O uso do orçamento como sistema de crenças visa alinhar decisões e comportamentos dos gestores de acordo com os objetivos estratégicos da organização, comunicar propósitos e fornecer uma estrutura para a tomada de decisão. Como sistema de limites, será um limitador do comportamento dos gestores para evitar que ajam de acordo com interesses distintos daqueles da organização e adotem comportamentos disfuncionais (Frow et al., 2010).

O orçamento atua como sistema de controle interativo quando é rotina para os gestores a discussão do desempenho, e como controle diagnóstico, quando se preocupam apenas com variações orçamentárias desfavoráveis (Van der Stede, 2001). No controle interativo, os executivos superiores utilizam, com frequência, sistemas de planejamento e controle para acompanhar e intervir nas decisões de gestores de unidades de negócios, enquanto o controle diagnóstico está sujeito à atenção da alta administração somente quando alvos importantes são perdidos (Simons, 1995; Van der Stede, 2001).

Ênfase demasiada no controle diagnóstico pode inibir a inovação e a aprendizagem, e muita ênfase no controle interativo pode minar desnecessariamente os procedimentos operacionais estabelecidos e a disciplina necessária para assegurar o alcance dos resultados previstos. Além disso, gestores provavelmente experimentarão

situações nas quais há alguma ambiguidade sobre o que fazer. Sistemas de crenças prescrevem o que é desejado e sistemas de limites definem o que deve ser evitado, mas a demarcação entre esses pode não ser clara (Bisbe & Otley, 2004; Frow et al., 2010; Henri, 2006; Widener, 2007). Situações como essa, no sistema orçamentário, levam a tensões dinâmicas e à estruturação da ordem social da empresa.

Kilfoyle e Richardson (2011) explicam que a estrutura (regras e recursos) é representada como subjacente aos agentes e faz parte das suas decisões (agência). Quando um ator se envolve no processo orçamentário, utiliza entendimentos comuns sobre o que isso significa dentro de uma organização, quais as consequências e o que é apropriado em tal processo. A produção habilidosa do orçamento, tanto como documento quanto como processo de interação social, recria o orçamento como atividade organizacional significativa e reafirma sua capacidade de fortalecer e restringir ações futuras.

Giddens (2013) considera que a dualidade da estrutura possibilita investigar a produção e a reprodução da ordem social, ou seja, a estruturação, concebida como processo social que envolve a interação recíproca de atores e características estruturais da organização. Para Chung e Parker (2008), SCGs são concebidos como parte de sistemas sociais que têm três propriedades principais: (i) estruturas – sistemas de regras e recursos; (ii) modalidade – meios pelos quais estrutura produz ação; e (iii) interação – ações tomadas pelos membros da organização. Desse modo, a dualidade da estrutura permite estudar a ordem social de empresa familiar provocada pelas tensões dinâmicas no sistema orçamentário por meio da interação entre estrutura, formada pelas dimensões de significação, dominação e legitimação e agência, constituída pela comunicação, poder e sanção.

O sistema orçamentário, em meio a essas tensões dinâmicas, pode ser visto como esquema interpretativo na estrutura de significação, possibilitando a comunicação de suas atividades entre os gestores de nível estratégico, tático e operacional. Para Conrad (2005), sistemas orçamentários são quadros de referência e estoques de conhecimento usados pelos atores na produção de interação. Conforme Macintosh e Scapens (1990), são formados por regras e conceitos compartilhados da prática contábil orçamentária que os gestores usam para interpretar resultados passados, realizar ações e fazer planos. Depreende-se que 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 ocorre nas discussões orçamentárias, da dimensão da significação, e se concatena com a formação da dualidade da estrutura na gestão familiar.

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 dos 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.

A contabilidade pode ser usada para estabelecer consenso moral (Gurd, 2008), e sistemas de contabilidade gerencial legitimam ações e interações dos gestores em toda a organização, em função de estabelecerem valores e ideais, institucionalizarem obrigações e direitos recíprocos dos gestores (Macintosh & Scapens, 1991) e legitimarem o uso de certas recompensas e sanções (Macintosh & Scapens, 1990). 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). Desse modo, o orçamento também pode ser uma norma social de comportamento organizacional racional, conferindo legitimidade às decisões alcançadas por meio do processo orçamentário (Covaleski et al., 2007). Portanto, depreende-se que as tensões dinâmicas provocadas no uso do sistema orçamentário de empresa familiar promovem interação entre regras normativas e sanção, da dimensão de legitimação, e contribuem para a formação da dualidade da estrutura na gestão familiar.

O modelo teórico da pesquisa, na Figura 1, sintetiza as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura.

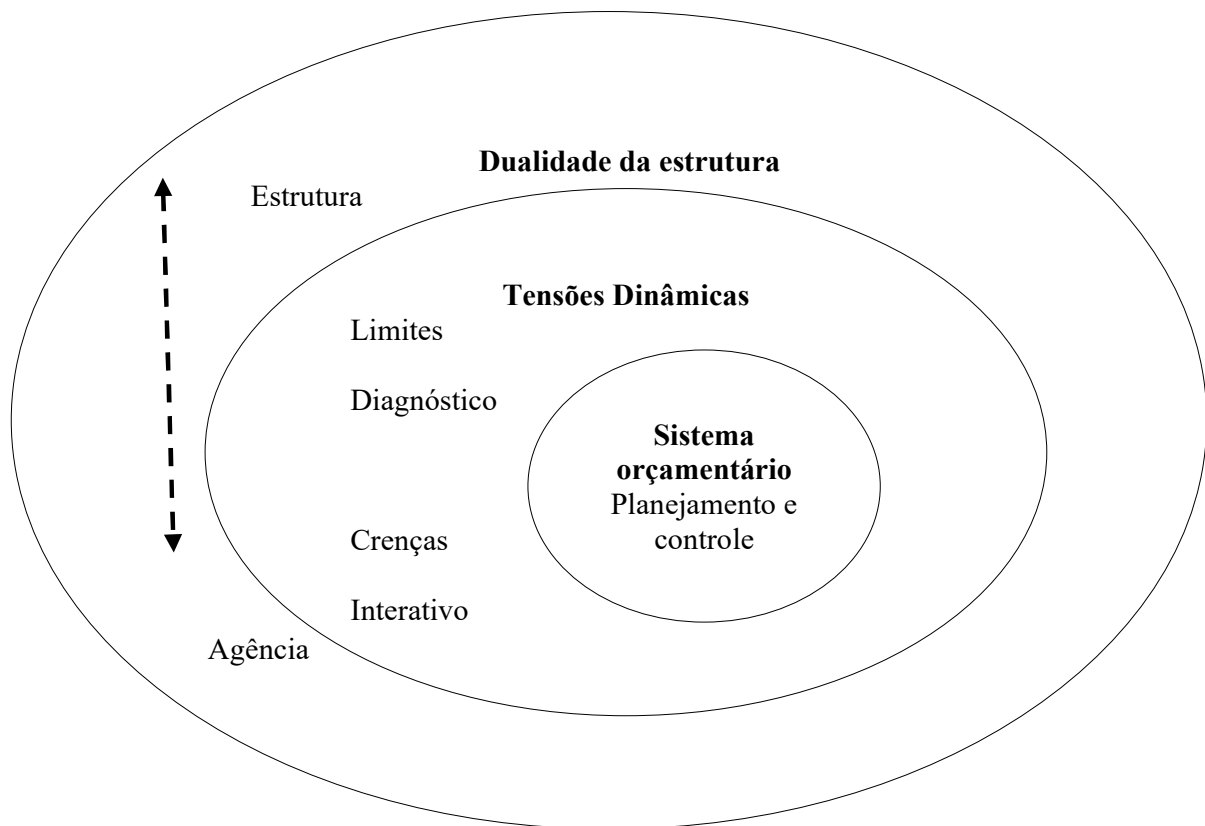


Figura 1 Modelo teórico da pesquisa

Fonte: Elaborada pelos autores.

Diante do exposto, tem-se que as tensões dinâmicas provocadas no sistema orçamentário de empresa familiar se concatenam com a dualidade da estrutura.

3. MÉTODO DE PESQUISA

Para atender ao objetivo proposto, realizou-se pesquisa com abordagem qualitativa a partir de estudo de caso único em empresa de médio porte que atua há 57 anos no ramo de indústria e comércio de alimentos e é gerenciada, principalmente, pelas segunda e terceira gerações, que detêm a totalidade do capital. Considerando as características de empresas familiares de Chua et al. (1999), a visão é de continuidade do negócio familiar manifesta por meio do processo sucessório e de controle da propriedade, como forma de assegurar os interesses familiares quanto aos direcionamentos futuros.

A partir de contatos iniciais com o *controller*, percebeu-se que a empresa tinha estrutura, características e informações necessárias para a compreensão de como ocorrem as tensões dinâmicas no sistema orçamentário,

pois atende condições como: (i) é uma empresa com gestão e propriedade familiar; (ii) tem sistema orçamentário que permite a investigação de tensões dinâmicas; e (iii) tem cultura, maturidade, porte, recursos e regras que permitem analisar a dualidade da estrutura.

Para realização das entrevistas, em setembro de 2019, apresentaram-se protocolo de estudo de caso e termo de consentimento livre e esclarecido (TCLE) ao *controller* para análise e aprovação, o que ocorreu no mesmo mês. O projeto de pesquisa foi aprovado por comitê de ética em novembro de 2019 e a coleta de dados deu-se durante 10 meses, de 2019 a 2020, com entrevistas semiestruturadas, observações e documentos, com base no construído da Tabela 1, que apresenta categorias e subcategorias de análise e definição constitutiva.

Tabela 1*Construto da pesquisa*

Categorias	Subcategorias	Definição constitutiva	Autores
Tensões dinâmicas no sistema orçamentário (planejamento e controle)	Forças positivas (sistemas de crenças e de controle interativo) e forças negativas (sistemas de limites e de controle diagnóstico)	Dilemas inerentes ao ambiente organizacional gerados pelo uso conjunto de sistemas de crenças e de controle interativo (forças positivas) e sistemas de limites e de controle diagnóstico (forças negativas)	Acquaah (2013), Henri (2006), Mundy (2010), Simons (1995), Van der Stede (2001), Widener (2007)
Dualidade da estrutura	Estrutura (significação, dominação e legitimação); agência (comunicação, poder e sanção).	Produção e reprodução dos sistemas por meio da interação entre estrutura (regras e recursos) e agência (ações dos agentes), constituindo a dualidade da estrutura. Sistemas de controle gerencial (SCGs) podem ser concebidos como parte de sistemas sociais e têm três propriedades principais: (i) estrutura – regras e recursos; (ii) modalidade – meio pelo qual estrutura produz ação; (iii) interação – ações tomadas pelos membros da organização.	Chung e Parker (2008), Englund e Gerdin (2014), Englund et al. (2011), Giddens (1976, 2013), Gurd (2008), Kilfoyle e Richardson (2011), Macintosh e Scapens (1991, 1990)

Fonte: *Elaborada pelos autores.*

Os sujeitos da pesquisa, apresentados na Tabela 2, foram selecionados considerando: (i) serem membros e não membros da família; e (ii) estarem envolvidos com o sistema orçamentário.

Tabela 2*Lista de sujeitos da pesquisa*

Função	Familiar	Setor de atuação	Tempo de empresa (anos)	Tempo na função (anos)	Duração da entrevista (minutos)
<i>Controller</i>	Sim	Controladoria	7	7	192
Analista de folha de pagamento	Não	Recursos humanos	29	19	92
Gerente financeira	Não	Financeiro	16	16	85
Analista de custos	Não	Produção	1,8 meses	1,8 meses	92
Gerente industrial	Sim	Produção	21	16	66
Gerente de vendas	Sim	Vendas	40	18	74
Consultora	Não	Consultoria externa	1,2 meses	1,2 meses	52
Diretor administrativo financeiro	Sim	Diretoria	41	33	34

Fonte: *Elaborada pelos autores.*

No início de cada entrevista, foram apresentados o protocolo de estudo de caso, o TCLE e a solicitação para autorização para gravação, aceita por todos os entrevistados. Outros meios de contato foram utilizados, como *e-mails* e WhatsApp, para esclarecer dúvidas relacionadas às perguntas da pesquisa ou por iniciativa de entrevistados, para complementar pontos que haviam sido comentados durante a entrevista presencial.

As entrevistas seguiram roteiro composto de três blocos: (i) perfil do entrevistado, história na organização e percepção sobre as características familiares; (ii) sistema de crenças, de limites, de controle interativo, de controle diagnóstico e tensões dinâmicas no sistema orçamentário; e (iii) significação, dominação, legitimação e dualidade da estrutura no sistema orçamentário. O roteiro de entrevista foi operacionalizado conforme construto da pesquisa.

Foi empregada observação não participante durante as visitas à empresa que ajudaram a conhecer: (i) o ambiente

organizacional, como espaços físicos dos setores, *hall* de entrada, processo produtivo, produtos e imagens nos ambientes; (ii) o cotidiano das atividades ligadas a planejamento e controle orçamentários, que envolvem crenças, valores, regras, características da empresa familiar e interação entre setores; e (iii) o comportamento dos indivíduos, familiares e não familiares. Notas de campo foram elaboradas a partir das observações de modo a compreender o problema e buscar subsídios para análise dos dados. *Business intelligence*, *website*, Facebook e Instagram da empresa, controles gerenciais, como relatórios de procedimentos operacionais padrão (POPs), planilha-padrão do orçamento, balancete comentado, planilha da estrutura dos centros de custos e livro da história dos 50 anos da empresa foram documentos acessados para triangulação com o propósito de complementar os dados coletados nas entrevistas e observações. Também se utilizaram imagens observadas nos ambientes das entrevistas, na portaria e no *hall* de entrada.

Para análise dos dados, empregou-se análise textual discursiva, um processo auto-organizado de construção de compreensão em que novos entendimentos emergem de uma sequência recursiva de três etapas principais que compõem um ciclo: (i) unitarização – desmontagem dos textos com exame em detalhes dos materiais, fragmentando-os para atingir unidades de análise, ou seja, enunciados referentes ao fenômeno estudado; (ii)

categorização – estabelecimento de relações entre os elementos unitários com a definição de categorias e subcategorias temáticas de análise; e (iii) comunicação – o captar do novo emergente em que nova compreensão é comunicada e validada (Moraes, 2003). Essa análise permitiu compreender como ocorrem as tensões dinâmicas no sistema orçamentário da empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura.

4. DISCUSSÃO E RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 A Empresa Familiar Estudada, suas Características e o Sistema Orçamentário

A empresa foi fundada em 1962 e atualmente é gerenciada pelas segunda, terceira e quarta gerações, ingressando nessa última agora, e os negócios envolvem uma indústria e comércio de alimentos e uma transportadora. A fábrica está localizada na região sul do estado de Santa Catarina, numa instalação de aproximadamente 17 mil metros quadrados, na qual atuam cerca de 325 colaboradores. A fábrica tem capacidade de produção de 3.500 toneladas por mês e produz mais de 120 itens nas categorias doces, molhos e condimentos e refrescos em pó. Cerca de 80% das vendas são para o segmento *food service* e 20% para o varejo (Diário de Campo, 2020).

Percebe-se predomínio da família nos cargos de gestão. Atualmente os cargos de diretor superintendente e diretor administrativo financeiro são ocupados por gestores da segunda geração. Os gerentes industrial, de vendas, de recursos humanos, de compras e o *controller* são familiares da terceira geração. A gerente financeira não pertence à família e o subgerente de produção pertence à quarta geração.

Com relação às características familiares citadas por Stewart e Hitt (2012), a empresa tem propriedade familiar,

gestão emocional e intuitiva influenciada pela segunda geração e focada, principalmente, em retorno econômico, apesar de valorizar resultados não econômicos.

No planejamento orçamentário ocorre a comunicação de objetivos e metas, realizada pelo *controller* e diretores. A coordenação de atividades do orçamento é realizada principalmente pelo *controller*, mas há participação de gerentes e analistas. O controle orçamentário ocorre a partir de monitoramento mensal, por meio da reunião “Sou Resultados” e de indicadores que comparam o orçado ao realizado. A avaliação de desempenho é realizada indiretamente nas reuniões nas quais os resultados são apresentados.

4.2 Tensões Dinâmicas no Sistema Orçamentário da Empresa Familiar

A partir da análise da empresa familiar pesquisada e da compreensão dos sistemas de crenças, de limites, de controle interativo e de controle diagnóstico, constatou-se a presença das quatro alavancas de controle no uso do sistema orçamentário e foram identificadas cinco tensões dinâmicas. Apresentam-se, na Tabela 3, as tensões dinâmicas identificadas no sistema orçamentário da empresa familiar pesquisada e as evidências empíricas.

Tabela 3

Tensões dinâmicas e evidências empíricas

Tensões dinâmicas	Alavancas de controle	Evidências empíricas
Primeira: valores organizacionais <i>versus</i> busca de oportunidades	Sistema de crenças e sistema de limites	Missão, visão e valores declarados Procedimentos operacionais padrão Orientações do <i>controller</i> a gestores Planilha-padrão do orçamento Planilha da estrutura dos centros de custos Limitação de recursos Características de gerenciar da segunda geração
Segunda: flexibilidade <i>versus</i> controle	Sistema de controle interativo e sistema de controle diagnóstico	Envolvimento de vários níveis da organização no planejamento e no controle orçamentários Discussão rotineira entre superiores e subordinados sobre controle orçamentário Flexibilidade na cobrança e ajuste das metas Superior e subordinado serem da família

Tabela 3

Cont.

Tensões dinâmicas	Alavancas de controle	Evidências empíricas
Terceira: decisões emotivas <i>versus</i> decisões racionais	Sistema de crenças, sistema de limites, sistema de controle interativo e sistema de controle diagnóstico	Segunda geração: gestão intuitiva, emocional e orgânica. Terceira e quarta gerações: buscam profissionalização, com maior equilíbrio entre as quatro alavancas.
Quarta: perpetuidade da empresa <i>versus</i> foco em resultados de curto prazo	Sistema de crenças e sistema de controle diagnóstico	Valores declarados Tempo da empresa no mercado Presença das segunda, terceira e quarta gerações na gestão Objetivos e metas de curto prazo
Quinta: lucro e crescimento <i>versus</i> risco	Sistema de controle interativo e sistema de controle diagnóstico	Estímulo à busca de oportunidades de crescimento, investimento em novas tecnologias, pesquisa e desenvolvimento, novas linhas de produtos Previsões por meio do sistema orçamentário Ausência de monitoramento e de análise de risco

Fonte: Elaborada pelos autores.

A primeira tensão dinâmica (valores organizacionais *versus* busca de oportunidades) é identificada quando a empresa estimula em seus valores, no sistema de crenças, ser proativa, alinhando conhecimento e criatividade, ao mesmo tempo em que impõe restrições por meio dos POPs, orientações do *controller* aos gestores, planilha-padrão do orçamento, planilha da estrutura dos centros de custos e, principalmente, limitação de recursos e forma de gerenciar, emocional e intuitiva, da segunda geração. Essa tensão pode inibir a proatividade, reduzir a capacidade criativa e de identificação de oportunidades.

Evidências da primeira tensão dinâmica são observadas no relato do E1, quando menciona os meios para atingir os objetivos e metas orçamentários: “*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 inovadoras e lucrativas e ressalta que “*a parte de inovação é difícil. Terceira e quarta gerações [...] se preocupam mais com essa busca*”.

Para Pletsch et al. (2016) e Simons (1995), os SCGs são utilizados para os colaboradores cumprirem os objetivos da organização. No entanto, em função de limites impostos pelas tarefas ou limitação de recursos, colaboradores podem sentir-se tolhidos, reduzindo a capacidade criativa e de identificação de oportunidades.

No setor produtivo da empresa há práticas que incentivam a criatividade e a busca de oportunidades, com estímulos de gestores aos 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. Os supervisores possuem muitas ideias, mas hoje, com cada vez mais redução do quadro, os supervisores de produção sofrem bastante, pois estão muito no operacional.

A segunda tensão dinâmica (flexibilidade *versus* controle) é entre flexibilidade, proporcionada pelo uso

interativo, e controle, gerado pelo uso diagnóstico do orçamento. O envolvimento de vários níveis da organização no planejamento e no controle orçamentários e a discussão rotineira entre superiores e subordinados ocorrem com diretores e gerentes, porém, como a maioria dos gestores é membro da família, flexibilizam-se a cobrança e o ajuste das metas, ocasionando controle interativo. Acquah (2013) destaca que o desejo das empresas familiares de preservar a riqueza socioemocional, além de seu interesse em benefícios econômicos e não econômicos, motiva-as ao equilíbrio entre o uso de sistemas de controle diagnóstico e interativo para direcionar e capacitar os funcionários ao alcance das metas.

Decisões emotivas da segunda geração e decisões racionais da terceira e quarta gerações levam à terceira tensão dinâmica (decisões emotivas *versus* decisões racionais). A segunda geração é mais intuitiva e se utiliza do sistema de crenças e de controle interativo para definir objetivos e controlar metas, alinhada a Stewart e Hitt (2012), que lembram que gestão intuitiva, emocional e orgânica é característica do negócio familiar.

O E7 menciona 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*”. Para o E4, a segunda geração, ainda inspirada no fundador, influencia as 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.

As entrevistas evidenciaram que a terceira e quarta gerações buscam profissionalização e gerenciam primando por maior equilíbrio entre as quatro alavancas a partir de declaração de missão, visão e valores (sistema de crenças), envolvimento de gestores de todos os níveis da organização no planejamento e controle orçamentários, discussão rotineira entre superiores e subordinados sobre controle orçamentário, estímulo à busca de oportunidades com ideias e soluções e aprendizado no alcance dos objetivos orçamentários (controle interativo), limites no comportamento dos membros da organização nas atividades de planejamento e controle orçamentários (sistema de limites) e monitoramento do cumprimento das metas, bem como cobrança dos superiores aos subordinados (controle diagnóstico).

A quarta tensão dinâmica (perpetuidade da empresa *versus* foco em resultados de curto prazo) relacionam-se ao interesse das gerações na perpetuidade da empresa e o foco por resultados de curto prazo. É implícita, no conceito de empresa familiar, a intenção da coalizão dominante de continuar moldando e perseguindo a visão de negócio, e se mostra potencialmente sustentável entre as gerações da família, conforme Chua et al. (1999). 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. Porém, os agentes são orientados no dia a dia para o curto prazo, em termos de objetivos e metas, conforme 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.”*

O foco em resultados de curto prazo é evidente também no controle de objetivos e metas observados no sistema de controle diagnóstico do sistema orçamentário. Relatos dos entrevistados e documentos consultados reforçam foco no curto prazo, como cita o E6:

com toda certeza, é curto prazo. Nessa semana estávamos discutindo a marca, dentro dessa linha, 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.

Reforça afirmando que *“a pressão é por curto prazo, ter resultado imediato”*. Assim, percebe-se que o sistema orçamentário se faz presente como sistema de controle diagnóstico para o curto prazo.

A quinta tensão dinâmica (lucro e crescimento *versus* risco) refere-se a buscar lucro e crescimento e, ao mesmo tempo, equilibrar o risco. Para Oyadomari et al. (2011, p. 319), essa tensão de busca de crescimento e monitoramento de 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 de relatos dos entrevistados, a empresa 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 formalmente o risco. 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 pelas discussões entre gerentes e diretor, alinhado ao estudo de Acquaah (2013), que constatou que na empresa familiar há presença de controle interativo, mas não de controle diagnóstico de forma acentuada para controle de risco.

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

Na empresa estudada, a estrutura de significação do sistema orçamentário é constituída pelas regras sociais com as funções de planejamento (comunicação de expectativas, coordenação de atividades e motivação para o alcance de resultados) e de controle (monitoramento e avaliação de desempenho). Sobre planejamento, para a E3, *“existe 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”*. A coordenação de atividades e a motivação para o alcance de resultados, conforme o E1, são realizadas, principalmente, pelo *controller*, no apoio e orientação aos gestores. Sobre controle, o E3 menciona que o monitoramento do orçamento é mensal, por meio da Sou Resultados e de indicadores definidos para controle orçamentário. O E1 destaca que o desempenho é avaliado indiretamente nas reuniões nas quais os resultados são apresentados.

A estrutura de dominação compreende os recursos alocativos, como a previsão e a restrição de 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, no planejamento. O E1 menciona que a previsão de recursos financeiros, físicos e tecnológicos elevados, o investimento fixo e a captação de recursos são os gestores da segunda geração que decidem. O E5 complementa: quando

é realizada apresentação para a 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 ser investido.

No que se refere aos recursos autoritários, o E1 cita que, normalmente, “o superior possui mais conhecimento técnico do que o subordinado para a definição e controle dos objetivos e metas”.

A estrutura de legitimação é formada pelas regras normativas, ou seja, responsabilidades e compromissos com as atividades realizadas no sistema orçamentário. “A definição das responsabilidades e compromissos está bem clara, todos sabem, acompanham mensalmente, respondem, justificam”, destaca o E4. O E3 complementa: “é muito nítido.”

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

No sistema de controle diagnóstico, percebe-se monitoramento do cumprimento de objetivos e metas, cobrança dos superiores aos subordinados, terceira e quarta gerações que primam por gestão profissionalizada, utilizam mecanismos de controle para definição e controle de objetivos e metas e foco em resultados de curto prazo.

Com relação à modalidade esquema interpretativo, na dimensão de significação, os agentes aplicam e compartilham conhecimentos técnicos sobre planejamento e controle orçamentários por meio dessa modalidade e produzem a comunicação na interação. A E4 destaca que “as pessoas envolvidas no orçamento aplicam seus conhecimentos técnicos na comunicação das atividades e os conhecimentos são compartilhados”. Quanto à modalidade facilidade na dimensão de dominação, os agentes do sistema orçamentário recorrem a controle por indicadores monitorados no *business intelligence* e discussões frequentes para exercer poder na interação e refletem o que Englund e Gerdin (2014) explicam, que a estrutura de dominação fornece facilidades para o exercício do poder. A modalidade norma, na dimensão de legitimação, é exercida por normas que são dadas aos gestores e analistas em termos de crescimento ou não do orçamento, premissas a serem utilizadas e datas a serem cumpridas. 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”.

Os resultados também sugerem que a interação se associa com as tensões dinâmicas, principalmente em

relação a forças positivas, ou seja, sistemas de crenças e de controle interativo das alavancas de controle de Simons (1995). Na interação, a comunicação promovida pela estrutura de significação, por meio de conhecimentos dos agentes, ocorre pelas reuniões de planejamento orçamentário e na discussão de resultados e controle de objetivos e metas orçamentários, com a participação de vários níveis de gestores e com frequência semanal e mensal. O E3 destaca que na comunicação do orçamento existe troca de informações entre gerente e subordinado para definir e controlar metas.

O poder gerado pela estrutura de dominação, por intermédio das facilidades, gera autonomia dos subordinados para realizar as atividades e influência dos subordinados nas atividades orçamentárias de seus setores, em que os analistas se envolvem na parte operacional, de organização do orçamento. Em algumas áreas, o orçamento é elaborado pelo analista, mas as decisões são do superior. O E1 relata que a influência do subordinado se dá em termos operacionais, o poder está nas mãos dos gestores familiares, “eles são os donos do orçamento. A influência dos subordinados é na operacionalização. Nada é encaminhado para a controladoria sem ser analisado pelo superior, que é o gerente”.

A sanção, oriunda da estrutura de legitimação e intermediada por regras normativas, não é rígida, já que envolve apenas redução de comissão para a equipe de vendas; no entanto, existe a produção de moralidade, evidenciada pela consciência e responsabilidade que os agentes têm sobre o sistema orçamentário, visto como consagrado, da alta gestão aos níveis inferiores, como o de analistas. O E3 não percebe sanções para recompensas ou penalização: “Punição não há, uma sanção, advertência, cobrança de uma forma mais enfática, não há. Cobrança leve há, a cobrança leve há todo mês, toda hora.”

No sistema de crenças, as tensões dinâmicas são provocadas pelo estímulo, por meio dos valores, a 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 utilizando-se mais de planejamento e controle orçamentários e 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 de metas, pela gestão realizada principalmente por diretores e gerentes da família, pelos objetivos e metas serem desenvolvidos de forma interativa pelas segunda e terceira gerações e por haver setor de pesquisa e desenvolvimento, investir em novas tecnologias, buscar novas oportunidades, lucro e crescimento. Esses

achados das tensões dinâmicas revelam conformidade com os estudos de Acquaah (2013), Frow et al. (2010), Henri (2006), Mundy (2010), Oro e Lavarda (2019), Oyadomari et al. (2011), Pletsch et al. (2016), Simons (1995) e Widener (2007).

Depreende-se, de acordo com as entrevistas e observações realizadas, que as tensões dinâmicas se concatenam com a dualidade da estrutura com as forças negativas por meio de regras e recursos (estrutura), e a interação (agência) com as forças positivas. Essa constatação é aderente à de Van der Kolk et al. (2020), os quais explicam que tensões dinâmicas envolvem um relacionamento complementar e um conflito e, como tal, são relações bidimensionais que, conforme English (2001, 2003) e Lewis (2000), simultaneamente se opõem e reconciliam, ou complementam e competem.

Constata-se que a ordem social da empresa familiar estudada é produzida e reproduzida com as práticas geradas pelas tensões dinâmicas no sistema orçamentário,

conforme a Figura 2, que sintetiza as categorias analisadas. Essa (re)produção da ordem social ocorre com base na reciprocidade entre estrutura e agência (dualidade da estrutura), por meio de regras (sociais e normativas), recursos (alocativos e autoritários) e agência (ações dos agentes).

Depreende-se que a estrutura do sistema orçamentário é formada pelas regras sociais e normativas e pelos recursos que interagem com os sistemas de limites e de controle diagnóstico – forças negativas para as tensões dinâmicas. As regras sociais foram constituídas pelas funções de planejamento e controle orçamentários 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.

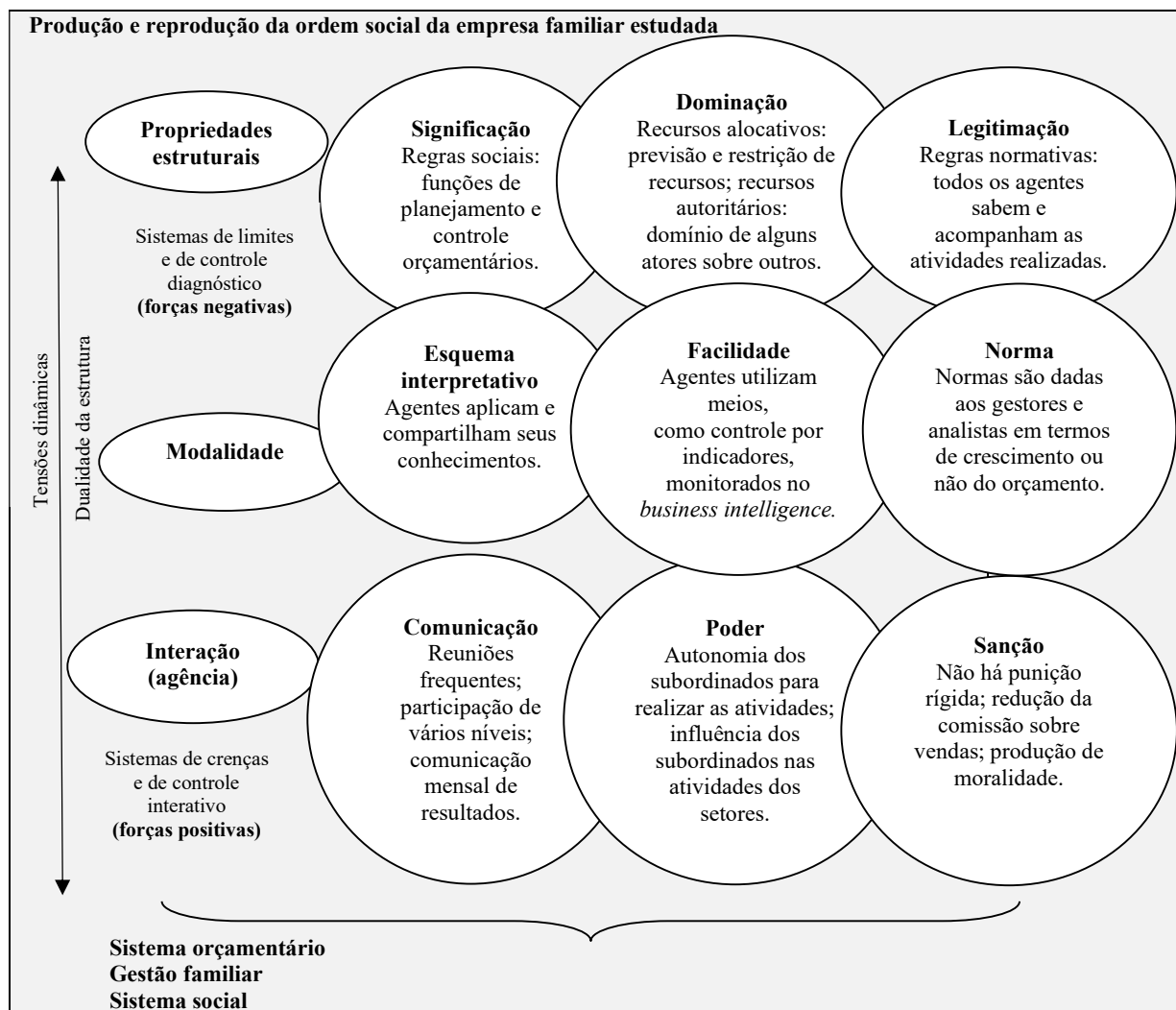


Figura 2 Produção e reprodução da ordem social da empresa familiar estudada

Fonte: Elaborada pelos autores.

Essa estrutura é influenciada pela interação dos agentes que se concatenam aos sistemas de crenças e de controle interativo e representam as forças positivas 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 pela autonomia dos subordinados para realizar as atividades, mas não para tomar decisões do sistema orçamentário, bem como pela influência dos subordinados nas atividades orçamentárias de seus setores superiores por meio da modalidade facilidades, em que os agentes utilizam meios como controle por indicadores monitorados no *business intelligence*. Por fim, apesar de o sistema orçamentário não levar a uma punição rígida,

apenas à redução da comissão sobre vendas, observou-se a existência de sanção 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 têm consciência e responsabilidade, vistas como consagradas, desde a alta gestão até os níveis inferiores.

Os achados revelam conformidade com a literatura quando Englund e Gerdin (2014) e Giddens (2013) 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. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo compreender as tensões dinâmicas no sistema orçamentário de uma empresa familiar sob a perspectiva da dualidade da estrutura. Realizou-se estudo de caso único em empresa familiar de médio porte que atua na indústria e comércio de alimentos.

Foram identificadas cinco tensões dinâmicas no sistema orçamentário: (i) valores organizacionais *versus* busca de oportunidades; (ii) flexibilidade *versus* controle; (iii) decisões emotivas *versus* decisões racionais; (iv) perpetuidade da empresa *versus* foco em resultados de curto prazo; e (v) lucro e crescimento *versus* risco.

Os achados evidenciam que as dimensões da TE (significação, dominação e legitimação) estão presentes em todas as tensões dinâmicas no sistema orçamentário da empresa estudada no que diz respeito à (i) estrutura, (ii) à modalidade e (iii) à interação. Quanto à (i) estrutura – regras sociais, recursos alocativos e autoritários e regras normativas se relacionam com os sistemas de limites e de controle diagnóstico do sistema orçamentário, isto é, as forças negativas; quanto à (ii) modalidade – esquema interpretativo, facilidade e norma se relacionam com todas as alavancas de controle; e quanto à (iii) interação – comunicação, poder e sanção interagem com os sistemas de crenças e de controle interativo do sistema orçamentário, ou seja, as forças positivas.

Os resultados revelam que a interação entre as tensões dinâmicas no sistema orçamentário (forças positivas e negativas) (Simons, 1995), na empresa familiar pesquisada, e a estrutura e agência (dualidade da estrutura) (Giddens, 2013) podem ser constituídas pela relação de interdependência e de complementariedade que

existe entre os sistemas das alavancas de controle (Oro & Lavarda, 2019; Van der Kolk et al., 2020; Widener, 2007). Diante do exposto, a ordem social da empresa estudada é produzida e reproduzida (dualidade da estrutura) com as práticas geradas pelas tensões dinâmicas existentes nas funções de planejamento e controle do sistema orçamentário.

A pesquisa apresenta algumas contribuições teóricas. A primeira consiste em explorar a visão do sistema orçamentário de empresa familiar como dualidade, ou seja, a partir da 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. Esta pesquisa contribui por utilizar 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. Percebeu-se que a estrutura, formada por regras sociais, como as funções de planejamento e controle orçamentários, recursos alocativos e autoritários e regras normativas, interage com a agência, formada pela comunicação, poder e sanção.

A segunda contribuição teórica do estudo consiste no avanço dos estudos de contabilidade gerencial em empresas familiares. A pesquisa reconheceu as tensões dinâmicas no sistema orçamentário utilizando as quatro alavancas de controle de Simons (1995). 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 distintos tipos de empresas familiares.

Os resultados desta pesquisa também apresentam contribuições de ordem prática para as organizações e a gestão familiar. A primeira consiste no fato de os resultados permitirem aos gestores conhecimento sobre possíveis tensões dinâmicas quando da definição e controle de objetivos e metas orçamentários e, a partir disso, poder melhor gerenciar forças positivas e negativas e buscar equilíbrio nas atividades diárias do sistema orçamentário.

A segunda contribuição prática refere-se ao conhecimento que pode gerar a gestores e empreendedores de empresas familiares em relação à interação entre regras sociais, normativas e recursos (estrutura) e às ações dos agentes (agência) em termos de comunicação, poder e sanção nas etapas de planejamento e controle de um sistema orçamentário familiar. A discussão permite compreender como essa interação influencia o planejamento e controle orçamentários e como implica no alcance dos objetivos estabelecidos pela organização e no processo decisório.

Esta pesquisa tem algumas limitações que precisam ser consideradas quando da análise dos resultados e que instigam novas pesquisas. A primeira refere-se ao período de coleta e análise dos dados, de apenas um ciclo orçamentário. Pesquisas futuras podem investigar o problema, considerando mais de um ciclo orçamentário, e 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 e envolve possíveis omissões de dados pelos entrevistados em função da confidencialidade. Outra limitação na coleta dos dados foi a não autorização para participação em reuniões orçamentárias.

Também constitui uma limitação o modelo teórico adotado, já que foi utilizado o construto que se julgou mais adequado aos objetivos do estudo. Apesar de se procurar utilizar as melhores práticas, os resultados podem ser sensíveis à sua seleção. Desse modo, pesquisas futuras podem utilizar outras categorias e subcategorias de análise ou outra teoria de base.

REFERÊNCIAS

- 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. <https://doi.org/10.1016/j.jfbs.2013.03.002>
- Aoki, K. (2019). The roles of material artifacts in managing the learning-performance paradox: The kaizen case. *Academy of Management Journal*, 63(4), 1266-1299.
- Audretsch, D. B., Hülsbeck, M., & Lehmann, E. E. (2013). Families as active monitors of firm performance. *Journal of Family Business Strategy*, 4(2), 118-130. <https://doi.org/10.1016/j.jfbs.2013.02.002>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>
- Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Sharma, P. (1999). Defining the family business by behavior. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23(4), 19-39. <https://doi.org/10.1177/104225879902300402>
- 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. <https://doi.org/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. [https://doi.org/10.1016/s1045-2354\(02\)00212-5](https://doi.org/10.1016/s1045-2354(02)00212-5)
- 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. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02006-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02006-2)
- Duller, C. (2010). Differences in management accounting between family enterprises and non-family enterprises: A statistical approach. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 3(1), 89-95.
- Ekholm, B. G., & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9(4), 519-539. <https://doi.org/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. <https://doi.org/10.1108/eb028928>
- English, T. (2003). *Negotiation as tension management: A model for business and other international transactions* [Research Paper]. Flinders University.
- Englund, H., & Gerdin, J. (2014). Structuration theory in accounting research: Applications and applicability. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 162-180. <https://doi.org/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. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.10.001>
- 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. [https://doi.org/10.1016/s0080-2107\(16\)30469-1](https://doi.org/10.1016/s0080-2107(16)30469-1)

- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444-461. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.003>
- Giddens, A. (1976). *New rules of sociological method: A positive critique of interpretative sociologies*. Hutchinson & CO.
- Giddens, A. (1979). *Central problems in social theory*. University of California.
- Giddens, A. (1984). *The constitution of society: Outline of the theory of structuration*. University of California Press.
- Giddens, A. (2013). *A constituição da sociedade*. WMF Martins Fontes.
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.10.001>
- 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. <https://doi.org/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. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.07.001>
- 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. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-00273-6>
- Hillen, C., & Lavarda, C. E. F. (2020). Orçamento e ciclo de vida em empresas familiares em processo de sucessão. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(83), 212-227. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201909600>
- Kilfoyle, E., & Richardson, A. J. (2011). Agency and structure in budgeting: Thesis, antithesis and synthesis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(2), 183-199. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.06.013>
- Lewis, M. W. (2000). Exploring paradox: Toward a more comprehensive guide. *Academy of Management Review*, 25(4), 760-776. <https://doi.org/10.5465/amr.2000.3707712>
- Macintosh, N. B., & Scapens, R. W. (1990). Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 455-477. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90028-s](https://doi.org/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.
- Moraes, R. (2003). Uma tempestade de luz: a compreensão possibilitada pela análise textual discursiva. *Ciência & Educação*, 9(2), 191-211. <https://doi.org/10.1590/S1516-73132003000200004>
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499-523. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.005>
- 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*, 30(79), 14-27. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201806490>
- Oro, I. M., & Lavarda, C. E. F. (2020). Uso dos sistemas de controle gerencial no equilíbrio da tensão dinâmica na implementação de estratégias de inovação em empresa familiar. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 17(2), 309-336. <https://doi.org/10.4013/base.2020.172.05>
- Oyadomari, J. C. T., Frezatti, F., Mendonça, O. R., Neto, 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. <https://doi.org/10.1590/S1413-23112011000200001>
- 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. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v39i1.51409>
- 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. <https://doi.org/10.1287/orsc.12.2.99.10114>
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School.
- Smith, W., & Lewis, M. (2011). Toward a theory of paradox: A dynamic equilibrium model of organizing. *Academy of Management Review*, 36(2), 381-403. <https://doi.org/10.5465/amr.2009.0223>
- Songini, L., & Vola, P. (2015). The role of professionalization and managerialization in family business succession. *Management Control*, 1, 9-43.
- 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. <https://doi.org/10.1108/S1479-351220180000033008>
- Steier, L. (2001). Family firms, plural forms of governance, and the evolving role of trust. *Family Business Review*, 14(4), 353-367. <https://doi.org/10.1111/j.1741-6248.2001.00353.x>
- 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. <https://doi.org/10.1177/0894486511421665>
- Sundaramurthy, C., & Lewis, M. (2003). Control and collaboration: Paradoxes of governance. *Academy of Management Review*, 28(3), 397-415. <https://doi.org/10.5465/AMR.2003.10196737>
- Uppatumwichian, W. (2012). The relationship between ERP systems and budgeting: Uncovering the limited ERP system impact on budgeting. *AMCIS 2012 Proceedings*, 6. <http://aisel.aisnet.org/amcis2012/proceedings/Posters/6>
- 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*, 48, 1-15. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100677>

- Van der Stede, W. A. (2001). Measuring “tight budgetary control”. *Management Accounting Research*, 12(1), 119-137. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0149>
- Wanderley, C. A., & Cullen, J. (2012). Um caso de mudança na contabilidade gerencial: A dinâmica política e social. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(60), 161-172. <https://doi.org/10.1590/s1519-70772012000300002>
- Wickramasinghe, D., & Alawattage, C. (2007). *Management accounting change: Approaches and perspectives*. Routledge.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 757-788. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.01.001>