

# Orçamento e sucessão intergeracional em empresa familiar

Cristina Hillen<sup>1</sup> , Carlos Eduardo Facin Lavarda<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Universidade Estadual do Paraná, Campo Mourão-PR, Brasil

<sup>2</sup>Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis-SC, Brasil.



<sup>1</sup>cristina.hillen@gmail.com

<sup>2</sup>elavarda@gmail.com

## Editado por:

Orleans Silva Martins  
Paulo Roberto da Cunha

## Resumo

**Objetivo:** compreender a construção social do planejamento e controle orçamentário no contexto de sucessão intergeracional em uma empresa familiar.

**Método:** Desenvolveu-se um estudo de caso qualitativo único em uma empresa familiar brasileira, do segmento industrial de alimentos. Os dados foram coletados por entrevistas semiestruturadas, observações, documentos e organizados no software Nvivo12 por meio da lente analítica da análise textual discursiva.

**Resultados:** Os resultados mostraram que a construção do orçamento no contexto do processo sucessório teve como ponto de partida a internalização de conhecimentos a partir da socialização secundária do sucessor que os buscou fora do núcleo familiar. Assim, atrelou-os com suas experiências na empresa e formou sua rede de relacionamento, o que lhe conferiu legitimidade e confiança enquanto líder e gestor.

**Contribuições:** Os resultados do estudo contribuem com a literatura ao agregar a compreensão de como a realidade objetiva do orçamento foi construída socialmente pelas ações do antecessor e do sucessor em interação com os gestores. Contribuem de forma prática ao possibilitarem o entendimento de como o planejamento e controle orçamentário podem auxiliar gestores, fundadores e sucessores em suas atividades diárias em contexto sucessório. Também apresentam implicações sociais ao fornecer reflexões para os gestores e empreendedores de empresas familiares com diferentes configurações sobre o papel do orçamento no processo sucessório de forma a gerenciar a sucessão intergeracional com o apoio de instrumentos do Sistema Controle Gerencial..

**Palavras-chave:** Orçamento. Empresa Familiar. Sucessão Intergeracional. Construção Social da Realidade.

## Como citar:

Hillen, C., & Facin Lavarda, C. E. . ORÇAMENTO E SUCESSÃO INTERGERACIONAL EM EMPRESA FAMILIAR. Advances in Scientific and Applied Accounting. Recuperado de <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/836>

Recebido: Agosto 27, 2021  
Revisões requeridas: Abril 17, 2022  
Aceito: Abril 21, 2022

## Introdução

O fenômeno da sucessão intergeracional é tomado como uma característica particular das empresas familiares que as distingue de outros tipos de empresas (Sharma, 2004). É visto como um processo dinâmico, composto de múltiplos eventos ao longo do tempo e é determinante para a continuidade dos negócios da família ao construir estruturas sociais entre gerações (Daspit et al., 2015).

O processo sucessório representa um período crítico para negócios familiares, sendo uma das principais razões para a alta taxa de fracasso de empresas de primeira e segunda geração (Bracci & Maran, 2012; Sentuti & Cesaroni, 2020). Isso devido à dificuldade de gerenciar os aspectos emocionais dos processos sucessórios especialmente na presença de conflito ou indecisão (Ames et al., 2020; Blumentritt et al., 2013; Berrone et al., 2010).

Ao longo do processo de sucessão intergeracional, conhecimentos e crenças (dos fundadores e/ou antecessores) são modificados, superados, condicionados ou reconstruídos/reconstruídos em função dos objetivos, preferências, ambições e escolhas pessoais dos sucessores (Leotta et al., 2017). Há reconfiguração dos relacionamentos dos membros da família, que implica em novos comportamentos e práticas de gestão que exercem influência e modificação no sistema de controle gerencial (SCG) (Pagliarussi & Leme, 2020).

Empresas familiares têm despertado interesse investigativo no campo contábil (Kapiyangoda & Gooneratne, 2020; Quinn, et al., 2018;). O foco principal está no SCG em diferentes abordagens teóricas, oferecendo contribuições relevantes para a compreensão do fenômeno (Cesaroni & Sentuti, 2019). Afinal, empresas familiares diferem das não familiares na forma como escolhem, implementam e usam o SCG (Kapiyangoda & Gooneratne, 2020; Quinn et al., 2018).

Quanto ao SCG em empresas familiares, Salvato e Moores (2010) chamaram a atenção para a necessidade de estudos voltados ao papel que pode assumir durante os processos de mudança, como a sucessão. Apontaram que a natureza da empresa familiar pode dar ao SCG especificidades em termos de escolha de sistema, motivações, métodos de implementação e consequências da mudança, que só podem ser bem compreendidas com investigações nessa direção.

Não há, de fato, muita atenção investigativa sobre o SCG em empresas familiares envolvidas em processo

de sucessão intergeracional. No contexto internacional esforços investigativos abordaram a interação entre a construção do SCG e a evolução da sucessão (Cesaroni e Sentuti (2019). Também mostraram a introdução de novas práticas de SCG e a construção do perfil de liderança da geração júnior (Leotta et al., 2017). Além de evidenciarem o envolvimento do SCG com a transferência de negócios entre gerações (Bracci e Maran, 2012) e com a transferência de conhecimento entre gerações, família proprietária e gestores (Giovannoni et al., 2011).

No Brasil estudos investigaram o SCG em empresas familiares em algumas direções distintas. Em um deles a preocupação foi sobre a relação da natureza do controle com intenção de uma empresa familiar em transferir o negócio para a próxima geração (Mucci et al., 2021). Outro se ateu à transição entre estágios do ciclo de vida organizacional (Moreira & Frezatti, 2019). Oro e Lavarda (2019) investigaram sobre a interface do SCG com a estratégia e medidas de desempenho. Silva et al. (2017) se preocuparam com o SCG como instrumento de implementação da estratégia. O estudo de Hillen e Lavarda (2020) abordou algumas particularidades do orçamento no processo de sucessão.

Para Hillen e Lavarda (2020), investigar empresas familiares em que a sucessão esteja planejada e acontecendo com o orçamento delineado nas rotinas organizacionais traria contribuições importantes para entender mais sobre o fenômeno. Em seu estudo, os autores apontaram para a necessidade de idealização e implantação do orçamento como suporte ao processo de sucessão. O que gera melhores controles e informações como também mais segurança aos envolvidos.

De tal modo, o objetivo deste estudo foi compreender a construção do planejamento e controle orçamentário no contexto de sucessão intergeracional em empresa familiar. Em empresas familiares, quando há intenção de transferir o controle da gestão para a próxima geração, há adoção de controles mais formalizados (Mucci et al., 2021). Nesse cenário, o orçamento se caracteriza como instrumento de controle gerencial relevante em empresas de diferentes portes, segmentos e regiões do mundo (Kapiyangoda & Gooneratne, 2020).

Em termos de contribuições, na perspectiva teórica, os resultados revelam o papel do orçamento no processo de sucessão em empresa familiar e como podem ser construídos de forma cíclica a partir da interação social

dos envolvidos. Quanto às contribuições práticas, os resultados possibilitam entender como o orçamento pode auxiliar gestores, fundadores e sucessores em suas atividades diárias, caracterizando ações que garantem confiança e legitimidade a liderança do sucessor. Em relação às contribuições sociais, fornece reflexões para os gestores e empreendedores de empresas familiares de diferentes configurações internas sobre o papel do orçamento no processo sucessório de forma a gerenciar a sucessão intergeracional com o apoio de ferramentas do SCG.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1 Elementos da Construção Social da Realidade (CSR)

A construção social da realidade (CSR) de Berger e Luckmann (2014) é tida como fundamental no contexto da Teoria Institucional em estudos organizacionais (Vera, 2016). Nesse sentido, Scott (1987) destaca que a CSR influenciou a segunda e a terceira versões da Teoria Institucional. A CSR apresenta como tríade dialética (externalização, objetivação e internalização), ao focalizar em fenômenos de construção social da realidade entre atores individuais (Tolbert & Zucker, 1999).

A compreensão da sociedade parte da realidade ao mesmo tempo objetiva e subjetiva e entendida em termos do processo dialético, composto dos elementos de externalização, objetivação e internalização. A sociedade, cada uma de suas partes e um membro individual são simultaneamente caracterizados por esses três momentos (Vera, 2016). Tais elementos são o cerne da obra CSR de Berger e Luckmann (2014) e ocorrem de forma dialética nas múltiplas realidades existentes. No estudo entendeu-se o planejamento e controle orçamentário e o processo sucessório intergeracional como realidades objetivas e subjetivas que coexistem na empresa investigada juntamente com os atores individuais em interação e que caracterizam um micromundo da sociedade.

A ação é expressa como toda atividade humana sujeita ao hábito, seja esta social ou não social. Dessa forma, “qualquer ação frequentemente repetida torna-se moldada em um padrão, que pode em seguida ser reproduzido com economia de esforço e que, *ipso facto*, é apreendido pelo executante como tal padrão” (Berger & Luckmann, 2014, p.75). Entende-se ação como o termo que expressa o reconhecimento da construção da sociedade por meio de interações sociais (Dreher, 2016).

A externalização é um ato humano em atividade. “O ser humano tem de estar continuamente se exteriorizando na

atividade” (Berger & Luckmann, 2014, p.74), assim, de tal modo, a externalização ocorre por meio da ação, dando origem ao produto exteriorizado (Dreher, 2014). Já a objetivação é caracterizada como o “processo pelo qual os produtos exteriorizados da atividade humana adquirem o caráter de objetividade” (Berger & Luckmann, 2014, p. 84) e relaciona-se com habitualização, tipificação, institucionalização e legitimação (Barnes, 2016; Segre, 2016).

A internalização “constitui a base para compreensão de nossos semelhantes e (...) da apreensão do mundo como realidade social dotada de sentido” (Berger & Luckmann, 2014, p.168). O indivíduo se torna membro da sociedade quando internaliza seus códigos. O que ocorre no processo de socialização da realidade subjetiva por duas formas: socialização primária e socialização secundária (Barnes, 2016). Internalização refere-se ao processo de retrocessão do mundo social na consciência subjetiva do indivíduo que é alcançada na socialização (Dreher, 2016).

Neste estudo, são observadas ações que, em interações sociais, se relacionam com a construção da realidade do planejamento e controle orçamentário num contexto de sucessão intergeracional. São ações que se refletiram de alguma forma no instrumento de controle e que estavam vinculadas às atividades dos gestores, caracterizando a tríade dialética (evidências da externalização, objetivação e internalização).

### 2.2 O Processo de Sucessão de Empresas Familiares

Neste estudo empresa familiar é aquela cuja propriedade e gestão pertencem ao núcleo familiar (Chua et al., 1999), sendo as particularidades deste tipo de empresa entendidas a partir da riqueza socioemocional que representam as utilidades não econômicas (Berrone et al., 2010), incluindo necessidades afetivas de identidade, a capacidade de exercer influência familiar e a preservação da dinastia familiar (Gomez-Mejia et al., 2011). A proteção da riqueza socioemocional impulsiona os comportamentos de tomada de decisão em empresas familiares em diversas áreas organizacionais, como processos de gestão, estratégias empresariais, governança corporativa, relações com partes interessadas e empreendimentos comerciais (Gomez-Mejia et al., 2011).

A definição de empresa familiar, portanto, depende do potencial sucessório e o negócio familiar diz respeito àquele que será passado para a próxima geração da família gerenciar e controlar (Ward, 1987). Assim, um conceito fundamental para o contexto das empresas familiares é o de

sucessão, que se relaciona com ações, eventos e mecanismos organizacionais que levam à transição da liderança de topo da empresa para um membro da família e à transferência de propriedade, que podem ocorrer em momento simultâneo ou não (Le Breton-Miller et al., 2004).

O processo de sucessão é tido como um período crítico (Ward, 1987), além de se tratar de um tema sensível para os fundadores, sobretudo em empresas familiares de primeira para segunda geração, pois o fundador atua como um catalisador no desenvolvimento do negócio e da família, assistido por seus próprios valores. Os valores orientam o comportamento e a tomada de decisões do fundador traduzidos em práticas de negócio e de gestão e são um legado a ser transmitido para as próximas gerações (García-Álvarez & López-Sintas, 2001).

No estudo, são observadas ações do sucessor, fundadores e gestores que, em interações sociais, se relacionam com o processo de sucessão. Ações essas que repercutiram de alguma forma no processo sucessório e que estavam vinculadas às atividades do sucessor, fundadores e gestores. Assim, correspondendo às evidências dos momentos da tríade dialética (externalização, objetivação e internalização) de Berger & Luckmann (2014).

### 2.3 Planejamento e Controle Orçamentário e Sucessão

O SCG é entendido como um conjunto de controles formais e informais de entrada, processamento e saída, conectados por relações complementares e usados pela administração para atingir as metas organizacionais (Chenhall & Moers, 2015; Chenhall, 2003). Neste sentido, o planejamento e controle orçamentário é um instrumento do SCG e está presente na literatura em modelos que discutem seu desenho e uso, tais como, Malmi e Brown (2008) e Simons (1995).

O orçamento é um dos principais instrumentos para o planejamento e controle das operações organizacionais. É visto como base do controle gerencial das organizações (Otley, 1999), integrando aspectos diferenciados em um plano abrangente que atende a propósitos diversos e estabelece suporte para a avaliação de desempenho real em relação ao plano (Hansen et al., 2003).

Ainda, o orçamento se caracteriza como um processo que abrange todas as áreas da organização (Otley, 1999). Também é identificado com uma norma social de comportamento organizacional racional, legitimando decisões alcançadas no processo de orçamentação. Incluindo planejamento e coordenação das atividades de uma organização, alocação de recursos, motivação de

funcionários e expressão de conformidade com as normas sociais (Covaleski et al., 2006).

Assim, o planejamento e controle orçamentário são utilizados como instrumentos para variados propósitos. Hansen e Van der Stede (2004) listaram as principais finalidades pelas quais a maioria das organizações usam planejamento e controle orçamentário: finalidade de planejamento tanto de curto prazo (planejamento operacional) quanto de longo prazo (formação de estratégia), papel de comunicar esses planos (comunicação de metas) e avaliação de desempenho. Além de enfatizar a estrutura organizacional, a estratégia organizacional, o ambiente operacional e o ambiente externo como antecedentes destas finalidades ao refletir na importância de cada uma.

O orçamento é um instrumento do SCG muito usado em empreendimentos comerciais típicos (Kapiyangoda & Gooneratne, 2020). Como é o design e o uso do orçamento no contexto das empresas familiares é uma investigação relevante ao considerar a heterogeneidade das empresas familiares (Kapiyangoda & Gooneratne, 2020). Esforços investigativos exploraram a operacionalização de orçamentos em empresas familiares (Carlsson-Wall et al., 2019; Setthasakko, 2012). Porém, estudos anteriores que envolvam diretamente o planejamento e controle orçamentário com processo sucessório em empresas familiares são escassos. Há estudos anteriores que abordaram o SCG e o processo sucessório e que apresentam de forma tímida o orçamento em seus resultados.

Nesse sentido, Busco et al. (2006) destacaram que em contexto de processo sucessório em empresas familiares, o SCG é usado para reconstruir as condições de confiança e legitimidade entre os sucessores e entre sucessores e a organização. Já Mazzola et al. (2008) evidenciaram como apoio ao processo de sucessão, o envolvimento dos membros da próxima geração no processo de planejamento estratégico, o que fornece conhecimento e habilidades tácitas do negócio.

No cenário de sucessão e SCG, Giovannoni et al. (2011) evidenciaram que práticas de contabilidade gerencial reforçaram a influência do fundador, transferindo conhecimento do negócio por meio das gerações. Como também facilitando a comunicação e a interação interna e a difusão de uma visão comum do negócio. Destacam que o aumento da complexidade, por meio da sucessão cria necessidade de mudança para um sistema de controle mais formal.

Para Bracci e Maran (2012) o SCG pode desempenhar papel

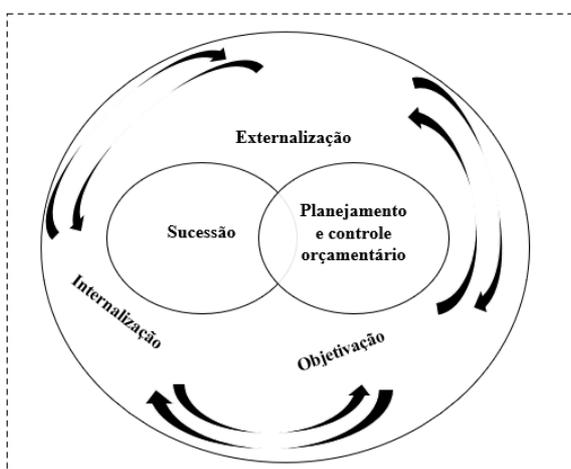
de substituição de práticas anteriores e representar fonte de confiança e legitimidade para os sucessores. Evidenciam que pode também mediar intenções de manter as práticas prévias e os laços familiares com a disposição dos sucessores de provocar mudanças radicais.

Leotta et al. (2017) mostraram que quando do processo sucessório em empresas familiares, o SCG ajuda as pessoas a compartilharem um conjunto de valores para conduzi-las durante a formulação da estratégia da empresa. E que assim, fornece aos atores organizacionais uma linguagem que, representando a visão gerencial do sucessor, pode integrá-lo à visão compartilhada dentro da organização familiar, além de contribuir para a construção do perfil de liderança da geração júnior.

Cesaroni e Sentuti (2019) apontam que mudanças no SCG e processo de sucessão se complementam. Que o sucessor pode representar um ator decisivo para o processo de mudança do SCG por razões pessoais, relacionadas ao seu envolvimento no processo sucessório.

Hillen e Lavarda (2020) expõem que mudanças decorrentes do processo de sucessão sobre as estratégias de profissionalização da gestão, criação da holding e governança interagem e exercem influência sobre a necessidade do orçamento.

Kapiyangoda e Gooneratne (2020) acreditam que estudos de orientação qualitativa permitem melhor captar fenômenos que envolvam a perpetuação da dinastia familiar diante da sucessão familiar em meio a evolução do SCG.



**Figura 1** - Modelo teórico da pesquisa

**Fonte:** Elaboração própria.

No sentido do que foi exposto, a Figura 1 sintetiza o modelo teórico da pesquisa. O modelo sistematiza a construção social do orçamento em empresa familiar em processo de sucessão,

observando a tríade dialética da CSR.

### 3. Metodologia

A investigação teve caráter qualitativo, na forma de estudo de caso único. O estudo de caso permitiu que a investigação se aprofundasse no fenômeno investigado dentro de seu contexto real, o que é relevante para pesquisas em empresas familiares (De Massis & Kotlar, 2014).

A empresa estudada tem características singulares que a tornam candidata lógica para a investigação (De Massis & Kotlar, 2014) em conformidade com os termos do recorte delimitador: é empresa familiar em processo de sucessão intergeracional, com envolvimento da família na gestão e possui planejamento e controle orçamentário. Tais aspectos foram levantados com a própria empresa: contato direto com o diretor executivo (herdeiro primogênito) via aplicativo *WhatsApp* e, posteriormente, contrastadas com informações no *site*, mídias sociais, bem como em reunião presencial.

O primeiro contato com o diretor executivo e o presidente da empresa ocorreu no dia 17 de janeiro de 2019, em que houve detalhamento do estudo, dos procedimentos metodológicos a serem empreendidos e a entrega da: Carta de Apresentação, Protocolo de Investigação, Termo de Consentimento Livre e Esclarecido e comprovação de aprovação pelo Comitê de Ética da Universidade.

Os dados foram coletados de três formas: realização de entrevistas semiestruturadas individuais e presenciais, observações e documentos, registrados no diário da pesquisa. Tais dados foram entendidos como textos (Gaskell, 2017) e triangulados para identificação de pontos convergentes sobre o fenômeno, acrescentando rigor e amplitude a investigação.

Os entrevistados foram selecionados com base em dois critérios: ser membro da família proprietária do negócio e atuar na gestão e ser membros da gestão não familiares, e envolvidos com o planejamento e controle orçamentário. Os entrevistados selecionados são apresentados na Tabela 1.

As entrevistas foram realizadas nas dependências da empresa durante o horário de expediente conforme agendamento prévio feito por intermédio da secretaria da diretoria. Antes do início de cada entrevista, foram apresentados o Protocolo do Estudo de Caso e o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido e elucidadas eventuais dúvidas que os entrevistados apresentaram, além de ser solicitada a autorização para gravação da entrevista. As entrevistas compreenderam o período de junho a setembro de 2019. Os entrevistados receberam cópia de

todos os documentos a eles apresentados antes da entrevista, bem como concordaram e autorizaram a gravação.

**Tabela 1:** Relação dos entrevistados

Formação	Idade (anos)	Tempo de empresa (anos)	Função	Tempo na função (anos)	Tempo de duração da entrevista (min)
Engenharia de alimentos	40	18	Diretor executivo (herdeiro)	8	142
Engenharia civil	63	29	Fundadora (sócia) – função não formalizada	29	71
Economia	42	25	Gerente administrativa e financeira	10	93
Engenharia de alimentos	37	15	Gerente de qualidade	7	24
Pedagogia	58	22	Gerente de recursos humanos	10	41
Ciências contábeis	40	14	Contador	10	40
Administração	38	21	Gerente de produção	5	19
Administração	33	22	Gerente de logística e suprimentos	6	33
Ciências contábeis	41	21	Gerente de vendas	8	25
Engenharia química	69	29	Presidente (fundador)	29	133
Pedagogia	43	7	Coordenadora de T&D	7	69

Fonte: Elaboração própria com os Dados da pesquisa.

O processo de coleta e documentação dos dados das entrevistas semiestruturadas compreendeu as seguintes etapas: gravação em áudio, anotações, edição (transcrição). As

transcrições das entrevistas foram enviadas via e-mail aos entrevistados para validação, sendo esclarecido a eles na mensagem por e-mail, tendo necessidade de proceder as correções ou acrescentarem informações que julgassem importantes, que o fizessem.

Os documentos utilizados foram extraídos dos sites da empresa investigada e da empresa de consultoria contratada e de reportagens de revistas de circulação regional e nacional. Serviram como uma fonte suplementar para auxiliar a compreensão do fenômeno. Ainda, durante o tempo em contato com a empresa, buscou-se observar de forma não sistemática comportamentos e elementos que refletiam a gestão da empresa, o processo de sucessão intergeracional e o planejamento e controle orçamentário. Tais observações foram registradas no diário de pesquisa.

Os dados coletados foram analisados a partir da análise textual discursiva (Moraes, 2003), com o apoio do software NVivo12. A utilização do NVivo12 facilitou a identificação e organização de categorias e subcategorias de análise. Que foram codificadas, conforme construtos da pesquisa (Tabela 2), para posterior geração de um relatório, contendo excertos das entrevistas, das observações anotadas e dos materiais utilizados.

**Tabela 2:** Constructos da pesquisa

Categorias de análise	Subcategorias de análise	Definição constitutiva
Processo de sucessão	Estabelecimento de regras	Criar uma visão para o futuro do negócio, um processo de planejamento e monitoramento da sucessão e determinar o leque de candidatos. Estabelecer regras para seleção, diretrizes para treinamento e funções de proprietários, gerentes e familiares na direção desse processo. Destaque se faz para as diretrizes de sincronização e para a comunicação antecipada (Le Breton-Miller et al., 2004).
	Criação e desenvolvimento do sucessor	Nutrir e desenvolver o grupo de pessoas que são potenciais sucessores. Atenção deve ser dada à educação formal, ao treinamento no local de trabalho, ao desenvolvimento de carreira, à experiência de trabalho fora, e assim por diante. Monitoramento do desempenho, a fim de determinar quais os candidatos estão fazendo bem, como suas necessidades de formação devem ser redirecionadas e como expandir ou contrair o pool de candidatos (Le Breton-Miller et al., 2004).
	Transferência de liderança e de capital	Entrega final ao sucessor escolhido (compreende o tempo e a natureza da substituição gradual, o enriquecimento do papel do novo CEO e as decisões relativas a possíveis gestores de ponte). Transferência de capital entre ou dentro de gerações (Le Breton-Miller et al., 2004).
	Contexto organizacional	Envolve o contexto em que o antecessor e sucessor operam. E, nesse sentido, compreende a existência, composição e frequência de reuniões do conselho administrativo, planejamento estratégico, cultura organizacional, processos, estrutura e tamanho da organização e composição do quadro societário (Le Breton-Miller et al., 2004).
	Contexto familiar	O contexto familiar inclui a dinâmica da família - os relacionamentos, a confiança, o respeito e os papéis de seus membros. Isso também inclui a governança (Le Breton-Miller et al., 2004).
Construção social da realidade	Externalização	Projeção de significado para o mundo. O ator constrói o mundo no qual ele se externaliza (Berger & Luckmann, 2014).
	Objetivação	Processo pelo qual os produtos exteriorizados da atividade humana adquirem o caráter de objetividade (Berger & Luckmann, 2014).
	Internalização	Processo pelo qual o mundo social objetivado é retratado na consciência no curso da socialização (Berger & Luckmann, 2014).
Planejamento e controle orçamentário	Formalidade	Os controles formais são entendidos como mecânicos. "Os controles mecânicos dependem de regras formais, procedimentos operacionais padronizados e rotinas" (Chenhall, 2003, p. 131-132).
		Os controles informais são entendidos como orgânicos. [...] "Os controles orgânicos são mais flexíveis, sensíveis, envolvem menos regras e procedimentos padronizados e tendem a ser mais ricos em dados" (Chenhall, 2003, p. 131-132).
	Finalidades	Motivos pelos quais as organizações usam orçamentos (Hansen & Van Der Stede, 2004).
	Características	Características potenciais de orçamento que possam afetar o desempenho percebido de razão para orçamento (Hansen & Van Der Stede, 2004).

Fonte: Elaboração própria.

Os construtos orientaram a operacionalização das análises. Permitir a identificação de como ocorrem a construção dos elementos analisados e as interações entre eles a partir das categorias e as subcategorias de análises extraídas da revisão da literatura.

## 4. Resultados

### 4.1 A empresa investigada e a família proprietária

A empresa investigada é familiar, na forma de sociedade limitada e fundada em 1990, no Brasil. Atua no segmento industrial de alimentos com foco na industrialização e na comercialização de produtos alimentícios *diet*, *light* e zero açúcar. O quadro societário é composto por dois sócios, de uma única família proprietária: o fundador que detém 90% do capital, e a sua esposa que detém 10%. O casal fundador possui três filhos, sendo que apenas um deles, o primogênito, trabalha na gestão da empresa. Em 2019, conforme o faturamento, é classificada como empresa de médio porte de acordo com critérios da Receita Federal do Brasil.

O fundador, com 69 anos, é engenheiro químico e atuou como professor universitário e pesquisador em uma universidade pública. É o presidente da empresa investigada. A fundadora, engenheira civil, com 63 anos, atuou na empresa investigada nos setores de departamento de pessoal e financeiro, conciliando com as atividades que exercia em uma universidade pública como professora do curso de engenharia civil. Após se aposentar no ano de 2004, passou a atuar diariamente na empresa, apesar de não ter uma função formalizada no organograma.

O herdeiro primogênito, engenheiro de alimentos, começou a atuar na empresa com 21 anos de idade, hoje com 40 anos, está há 18 anos trabalhando na empresa como funcionário registrado. Exerceu diferentes funções em vários setores (vendas, laboratório de desenvolvimento, financeiro, planejamento). Há sete anos está na função de diretor executivo e possui dois herdeiros (terceira geração da família proprietária). Doravante o herdeiro primogênito será tratado no estudo como sucessor.

### 4.2 O processo de sucessão na empresa investigada

O processo sucessório inclui multiestágios ao longo do tempo e no estudo envolveram ações e eventos no decorrer do tempo. Dessa forma, o caso revelou que apesar de não ter sido formalizado em termos documentais ou de comunicação, o processo sucessório está acontecendo. No seu início de maneira mais implícita, e, posteriormente de maneira mais explícita. De acordo com E3 (2019):

[...] após o primogênito trabalhar com o setor de vendas técnicas e desenvolvimento de produto, em seguida no nosso, no meu ponto de vista já começou o trabalho de preparação para essa sucessão, porque o primogênito veio trabalhar na minha sala mesmo, junto comigo, e dentro das atividades que a gente realizava, e o que os fundadores solicitaram e que passaram é que o objetivo era que ele aprendesse o máximo possível. Então tudo aquilo que a gente já tinha experiência, já tinha conhecimento [...] tudo que a gente já realizava, a gente foi passando para ele com o objetivo que ele aprendesse, que ele compreendesse mesmo [...] tudo o que acontecia, tudo que a gente realizava para que somasse no desenvolvimento dele [...] então a gente já tem essa visão de preparação do primogênito para a sucessão.

Diante das evidências foi possível notar que decisões quanto ao processo sucessório intergeracional envolvem fatores emocionais dos atores (fundador e sucessor) que têm impacto relevante no processo. No caso, o fundador precisa sentir que o sucessor tem vocação para o negócio e a fundadora tem relevante papel no processo ao fazer a mediação das relações entre fundador e sucessor.

Assim foi possível compreender que o processo de sucessão tem sido construído pela interação dos atores, processos e contextos por meio de ações do antecessor e do sucessor, porém com interação menor entre dois. Nesse sentido, o fundador comenta que “[...] um dos aspectos mais importantes que envolve a gente especialmente são aspectos emocionais. Eu particularmente não tenho nada contra a questão sucessão, em nível de governança [...] Eu inclusive já deleguei muita coisa aqui na empresa”.

Percebeu-se que não houve o planejamento do processo, o que ocasionou alguns impasses que poderiam ter sido evitados no decorrer do processo. O sucessor, ao vivenciar a realidade da empresa, buscou o seu desenvolvimento por meio de diversos cursos de capacitação e treinamento, e com participação ativa em diferentes instituições representativas do meio empresarial, em nível local, regional, estadual e nacional, o que lhe conferiu legitimidade e confiança perante os gestores. Além disso, houve transferência de liderança para o sucessor de maneira temporária e, também, transferência de propriedade para os herdeiros realizada mediante a criação de uma *holding* familiar.

As ações destacadas foram internalizadas pelos atores mantendo a realidade do processo sucessório e que tem reflexo na gestão da empresa. A gestão da empresa foi construída pelo fundador com base em suas ações históricas e interações, sendo internalizada pelo sucessor mediante a socialização primária e secundária. A forma de gerir internalizada pelo

sucessor permitiu, a partir de suas vivências e conhecimentos, a busca de novas ideias estratégicas que ele colocou em prática por meio de ações deliberadas com o apoio e em interação com os gestores. Sobre tais aspectos o fundador comentou que “na minha percepção é que ele está mudando bastante o processo de gestão. Ele está fazendo reuniões permanentes, ele está ouvindo muito [...] eu acho que ele vai muito bem obrigado [...]”.

### 4.3 A construção social do planejamento e controle orçamentário

O planejamento e o controle orçamentário, entendido como realidade social quando analisado a partir da perspectiva de Berger e Luckmann (2014), é construído socialmente e dessa construção decorre a forma com a qual foram idealizados, usados e modificados na empresa. Como todos os fenômenos sociais são historicamente construídos por meio da atividade humana, estes estão sempre em desenvolvimento.

Dessa forma, a análise da construção social do planejamento e controle orçamentário na empresa investigada parte do processo de “internalização”. Para tanto, tomou-se como referência elementos da socialização primária e secundária do sucessor em relação ao contexto do negócio familiar e ao processo sucessório entendidos como realidade em construção e reconstrução. Quanto à sua socialização primária identificaram-se elementos vivenciados por ele na infância relacionados aos valores da família e das passagens em que teve contato com processos de fabricação de produtos, tomados como simbólicos quando a empresa ainda era do tipo “fundo de quintal”.

A socialização secundária, ocorreu quando o sucessor adquiriu conhecimentos oriundos de outras experiências e vivências, já no início e decorrer da vida adulta. Por exemplo, da sua formação em engenharia de alimentos, do *Master in Business Administration* (MBA) em gestão empresarial que realizou, de cursos e treinamentos de capacitação de que participou, de sua atuação como professor, de sua participação como membro de diferentes entidades de classe e, também, de sua vivência na própria empresa familiar ao exercer diferentes funções.

Para o sucessor, a realização do MBA em gestão empresarial (elemento de socialização secundária) constituiu um marco em sua trajetória de vida profissional junto à empresa em função de ações específicas em termos de gestão que ele começou a implementar. O sucessor destacou que foi a partir do MBA que passou a compreender mais especificamente o contexto da empresa e de sua gestão. Nesse ponto, ele passou a apreender e compreender uma realidade social dotada de sentido, internalizando-a (o que é uma empresa e o que ela necessita em termos de gestão).

Foi a partir daí que se materializou o processo de externalização com a reestruturação da área administrativa e o início da implementação do planejamento estratégico e do orçamento (contando com sua participação direta e auxílio da gerente administrativa e financeira). Nesse estágio, construiu-se a ideia de orçamento, produzida e reproduzida em interações sociais entre os gestores da empresa a fim de que desempenhassem um papel importante mediante a comunicação entre eles e que envolvesse conhecimentos e crenças relacionados ao assunto.

Como parte do estágio de externalização, houve um momento de conscientização geral, de apresentação do novo processo e de promoção do engajamento da equipe. Portanto, foi por meio da interação social e da comunicação entre os gestores da organização que ocorreu o estágio de objetivação do orçamento como um fato social experimentado em comum com os outros. Em relação a tal processo, E8 explica que:

nós não tínhamos antes e aí depois que o sucessor entrou que a gente começou a pensar mais no [...] orçamento para o ano seguinte, mas também cumprir esse orçamento. Então com o sucessor a gente consegue essa cobrança, esse controle do orçamento [...], mas depois que a gente começou a ter o orçamento, consegui, começou a controlar melhor as contas da empresa. E depois que o sucessor fez essa administração junto com a gerente administrativa/financeira ali no financeiro a gente teve essa virada, e a gente passou bons anos com a empresa fechando positivo, controle de orçamento e tudo mais. A gente conseguiu ter essa mudança.

No sentido do que foi exposto por E8, observa-se a relevância do papel do sucessor nessa construção, como também os estágios da tríade dialética de Berger e Luckmann (2014). Por exemplo, o “pensar mais” indica que a externalização do processo orçamentário passa a fazer parte do dia a dia da empresa, ou seja, foi objetivado. “Cumprir” indica que o estágio de internalização do planejamento estratégico e do orçamento por parte dos gestores se materializa numa ação concreta decorrente da construção de uma nova prática social empresarial, assim como, “cobrança” e “controle”.

Ainda pode ser observado que o fato de o sucessor fazer “essa administração junto com a gerente administrativa/financeira” caracteriza a tipificação recíproca dos papéis (momento da objetivação). O sucessor e a gerente administrativa são percebidos pela coletividade de envolvidos como responsáveis pela implantação e implementação do orçamento caracterizando-os como tipos de atores neste contexto. Além disso, tal prática passa a perdurar na empresa, torna-se parte da realidade construída, estando internalizada a ponto de os gestores perceberem benefícios do uso do instrumento e das mudanças ocorridas na gestão, estando institucionalizada e legitimada

(momentos da objetivação). Tais aspectos também podem ser percebidos no que diz E4:

a gente faz geralmente um planejamento para 5 anos que é mais a longo prazo, mas o orçamento geralmente faz de um ano para o outro, e a gente consegue nortear as ações, porque quando eu penso no orçamento, eu acabo pensando em quais os projetos que eu quero fazer a curto e médio prazo. Porque quando a gente faz um planejamento às vezes você não consegue mensurar o quanto ou quando isso vai acontecer. Eu acho que o orçamento, ele dá um norte pra a gente [...] no orçamento você consegue parar, pensar. Eu acho que ajuda muito nessa parte de autorreflexão mesmo. Então será que realmente eu preciso? Eu tenho condições de executar esse projeto ano que vem? O que eu tenho que fazer para me preparar para esse projeto? Aí não só financeiramente, mas na parte de pessoas, estrutural. Então eu acho que isso ajuda muito nessa autorreflexão e o acompanhamento dele, também pensar.

O termo “a gente faz”, expressado por E4, remete tanto a externalização quanto à objetivação como algo materializado entre os gestores. Houve a tipificação recíproca das formas de ações (momento da objetivação) relacionadas ao orçamento por envolver mais de dois atores. “O pensar” e “a autorreflexão” que o orçamento provoca em sua vida cotidiana, evidenciando mais uma vez a internalização do orçamento como também sua externalização. Já o “acompanhamento” indica que o uso do instrumento está objetivado na empresa. Por sua vez, esse acompanhamento também assinala a nova externalização, pois provavelmente exigirá ações por parte dos gestores com relação aos resultados obtidos que serão objetivadas, seja pela satisfação de alcançar as metas ou as cobranças por não alcançar, e novamente internalizadas como metas a alcançar ou pontos a corrigir.

Percebe-se a objetivação do orçamento também no comentário de E5 quando afirma que “O orçamento nos dá o ‘norte’ [...] sem o orçamento, mesmo eu que estou há muito tempo aqui e, eu sei até aonde eu posso chegar, mas eu preciso primeiro ver como o orçamento é trabalhado. O orçamento para mim, para mim como profissional, ele me dá chão.” O orçamento faz parte da realidade cotidiana dos gestores da empresa. Sua objetivação pode ser percebida na afirmação de E5 de que, mesmo com tempo de empresa, precisa ver o orçamento para se certificar e para fazer o melhor para a empresa. Além de lhe possibilitar alguma segurança quanto às decisões pertinentes.

Também por meio da externalização e da objetivação foi compartilhado um sistema de significado associado com o

planejamento e controle orçamentário. O que, por sua vez, caracterizou o universo simbólico e reforçou sua importância para a ação dos gestores envolvidos com o processo bem como para a manutenção da realidade (momento da internalização) do orçamento. Esse universo simbólico representa um vocabulário comum de conhecimentos entre os gestores ao referir-se ao orçamento. Essa perspectiva pode ser observada no que relatou E8 sobre o orçamento:

É você manter a empresa financeiramente no rumo certo. É você saber até onde você pode chegar e você poder controlar isso para o próximo período. Você tem uma meta, você sabe para aquela meta quanto que você pode gastar até onde você pode gastar. Então você consegue controlar isso. Você consegue saber se você está dentro ou está fora, e aí você consegue ter empresa na mão. Você não administra a empresa no escuro, você administra a empresa nas claras.

Em outras palavras, o planejamento e o controle orçamentário foram encarados como um conceito simbólico para refletir as relações entre questões financeiras e a continuidade sustentável da empresa (E1; E3; E8; E11). Com isso, observou E3, “a gente precisa usar o orçamento para um crescimento sustentável, para garantir saúde financeira e crescimento. Então a gente precisa ter uma geração de caixa para continuidade da empresa. Para uma continuidade sustentável a gente precisa ser gerido por um orçamento”.

A partir desta perspectiva, o planejamento, o controle orçamentário e os relatórios gerados foram percebidos como meio simbólico que fornecem um quadro conceitual comum para ver, pensar e propor alternativas relacionadas às metas de cada setor em consonância com o planejamento estratégico. Nesses termos, o fundador evidenciou que “orçamento é um, é o horizonte. Como é que eu falo? É a tela mental, é a tela da empresa. Para mim, é a tela da empresa. Tem os objetivos, tem as metas, tem as ações, tem tudo, mas o orçamento está embutido nisso. Muito muito para curto prazo”.

O estágio de internalização pode ser observado quando o planejamento e o controle orçamentário, com seu sistema de significados, foram retrocedidos na consciência tornando parte do mundo interiorizado do sujeito individual. O instrumento e seu significado foram apreendidos como forma de pensar comum dentro da empresa que são transmitidos por meio de interações sociais entre os gestores e funcionários. A seguir, a Tabela 3 apresenta de forma resumida algumas evidências para exemplificar os momentos que representam em relação a triade dialética.

**Tabela 3:** Relação dos entrevistados

Excerto das evidências	Momentos que representam
A gerente administrativa financeira vai ter uma versão, porque ela participou desde o primeiro orçamento. O orçamento foi eu e ela, os primeiros. Ai a gente começou em 2007 mais ou menos. (Sucessor).	Externalização (envolvendo dois atores, sucessor e gerente administrativa-financeira)
[...] Mas depois que a gente começou a ter o orçamento, conseguiu, começou a controlar melhor as contas da empresa [...] (E8). A gente faz geralmente um planejamento para 5 anos que é mais a longo prazo, mas o orçamento geralmente faz de um ano para o outro, e a gente consegue nortear as ações, porque quando eu penso no orçamento eu acabo pensando em quais os projetos que eu quero fazer a curto e médio prazo [...] (E4).	Objetivação – habitualização e tipificação recíproca da ação – mais de dois atores
[...] E depois que o sucessor fez essa administração junto com a gerente administrativa/financeira ali no financeiro a gente teve essa virada [...] (E8).	Objetivação – tipificação recíproca de papéis (sucessor e gerente administrativa/financeira)
[...] E a gente passou bons anos com a empresa fechando positivo, controle de orçamento e tudo mais [...] (E8)	Objetivação – institucionalização
[...] a gente conseguiu ter essa mudança (E8).	Objetivação – legitimação
[...] No orçamento você consegue parar, pensar. Eu acho que ajuda muito nessa parte de autorreflexão mesmo. Então será que realmente eu preciso? Eu tenho condições de executar esse projeto ano que vem? O que eu tenho que fazer para me preparar para esse projeto? Ai não só financeiramente, mas na parte de pessoas, estrutural. Então eu acho que isso ajuda muito nessa autorreflexão e o acompanhamento dele, também pensar (E4).	Internalização – socialização secundária de um gestor Internalização – autorreflexão Externalização e Objetivação – eu tenho que fazer para me preparar para esse projeto Internalização – acompanhamento dele
É você manter a empresa financeiramente no rumo certo. É você saber até onde você pode chegar e você poder controlar isso para o próximo período. Você tem uma meta, você sabe para aquela meta quanto que você pode gastar até onde você pode gastar. Então você consegue controlar isso. Você consegue saber se você está dentro ou está fora, e aí você consegue ter empresa na mão. Você não administra a empresa no escuro, você administra a empresa 'nas claras' (E8).	Internalização – manutenção da realidade orçamento

**Fonte:** Dados da pesquisa.

Como resultado desse ciclo em relação ao planejamento e controle orçamentário, houve a construção de um sistema de símbolos (conhecimentos e crenças) com significados a ele relacionados que foram construídos e reconstruídos caracterizando essa realidade. O instrumento se tornou uma linguagem formal estruturada que contribuiu para seu uso em função do planejamento operacional e comunicação dos planos decorrentes de antecedentes relacionados ao ambiente operacional e ambiente externo (Hansen & Van der Stede, 2014). Convém destacar que a tríade ocorre de maneira simultânea e, segundo Berger e Luckmann (2014), não faz sentido analisá-las de maneira isolada.

## 5. Discussões

O caso revelou que apesar de não ter sido formalizado em termos documentais ou de comunicação, o processo sucessório está acontecendo e atualmente de forma explícita. Diante das evidências foi possível notar que decisões quanto ao processo sucessório envolvem fatores emocionais dos atores (fundador e sucessor) que têm impacto relevante no processo (Gomez-Mejia et al., 2011). No caso, o fundador precisa sentir que o sucessor tem vocação para o negócio e a fundadora tem relevante papel no processo ao fazer a mediação das relações entre fundador e sucessor (E11). Assim foi possível compreender que o processo de sucessão tem sido construído pela interação dos atores, processos e contextos por meio de ações do antecessor e do sucessor, porém com interação menor entre estes dois.

O processo de sucessão não foi planejado o que ocasionou alguns impasses que poderiam ter sido evitados no decorrer do processo. Apesar disso, o sucessor, ao vivenciar a realidade da empresa, buscou o seu desenvolvimento por meio de diversos cursos de capacitação e treinamento, e com participação ativa em diferentes instituições representativas do meio empresarial (E1). O sucessor, a partir de novos conhecimentos e hábitos,

focou na formalização do SCG e em seus instrumentos como o planejamento estratégico o que lhe conferiu conhecimentos e habilidades tácitas do negócio (Mazzola et al., 2008).

De forma geral, percebeu-se que o SCG foi usado como condição de confiança e legitimidade entre o sucessor e o resto da organização (Bracci & Maran, 2012; Busco et al., 2006). Caracterizando a visão gerencial do sucessor integrada à visão compartilhada dentro da empresa, contribuindo para a construção do seu perfil de liderança (Leotta et al., 2017). Ainda, em um contexto de mudança decorrente do processo sucessório foi possível identificar os motivos e as formas de implementação dos instrumentos do SCG e, mais especificamente, do planejamento e controle orçamentário, revelando sua importância neste contexto (Salvato & Moores, 2010).

O planejamento e controle orçamentário manifestam as preferências dos proprietários e dos gestores de forma simbólica, ao serem meios de conversa, expressão de valores e linguagem de consenso. Caracterizam-se como forma de comunicação consensual entre os envolvidos com a gestão, bem como, padronização dessa comunicação. Ao observar a simbologia inerente ao planejamento e controle orçamentário utilizado na empresa percebe-se que essa realidade foi construída socialmente quando de sua socialização por meio das ações do antecessor e do sucessor em interação com os gestores.

## 6. Considerações Finais

O objetivo proposto para a investigação consistiu em compreender o planejamento e controle orçamentário no contexto de sucessão intergeracional em empresa familiar sob a perspectiva de sua construção social. Os resultados mostraram que o interesse pela implantação do planejamento e controle orçamentário ocorreu a partir dos conhecimentos e crenças

adquiridos pelo sucessor. Especificamente quando de sua socialização secundária, o que lhe conferiu confiança e legitimidade como líder e gestor. Também se constituiu como meio de comunicação de suas expectativas e visão de mundo, evidenciando o desenvolvimento de um novo conjunto de significados subjetivos.

Pôde ser percebido pelas evidências que, de fato, o orçamento se fez relevante para a gestão. O que não impede de olhar para as consequências não intencionais do planejamento e controle orçamentário em termos de conflitos e choques culturais, especificamente na área comercial. Ficou evidente que a área comercial precisa passar por um processo de (des)aprendizado, ou seja, as condições de confiança e estabilidade precisam ser reconstruídas (Bracci & Maran, 2012).

Os atributos do fundador e do sucessor são tidos como preditores de sucessão bem-sucedida, como também variáveis críticas para o processo de sucessão. Nesse momento do processo sucessório em que a liderança do sucessor ainda está subordinada ao fundador, se faz relevante ações cooperativas entre fundador e sucessor abertas a troca ideias que vão além da relação pai e filho. Isso pode usufruir do planejamento e controle orçamentário e outros instrumentos do SCG como apoio ao processo visando a continuidade da empresa.

Como consequências dos resultados encontrados no estudo destacam-se contribuições teóricas, práticas e sociais. Como contribuição teórica o estudo avançou na literatura de empresas familiares, sucessão e SCG ao tratar do papel do planejamento e controle orçamentário no processo sucessório tendo por base a construção social dessa realidade por meio da lente teórica de Berger e Luckman (2014).

Em termos de contribuição prática a pesquisa possibilitou para fundadores, sucessor e gestores da empresa investigada reflexões sobre como o instrumento planejamento e controle orçamentário auxiliam os gestores em suas atividades diárias em contexto sucessório se caracterizando como símbolo da legitimidade da liderança do sucessor e continuidade sustentável da empresa.

Como contribuição social o estudo traz exemplos, para gestores e empreendedores familiares que estão cogitando, planejando ou vivenciando a sucessão, de como o planejamento e controle orçamentário ou outros instrumentos do SCG podem contribuir positivamente para o sucesso do processo sucessório.

Recomenda-se a realização de futuras pesquisas em empresas familiares para ampliar o entendimento do processo sucessório e sua relação com o planejamento e controle orçamentário ou outros instrumentos do SCG. Como também com a socialização

entre fundadores e herdeiros. Como limitações, destaca-se que o viés inerente as experiências dos pesquisadores, do autorrelato e percepção dos entrevistados, além da coleta de dados transversal sobre um fenômeno que se entende ter uma natureza longitudinal.

## Referências

- Ames, A. C., Nolli, J. G., Beck, F., & Mucci, D. M. (2020). Preservação da riqueza socioemocional e a profissionalização em empresas familiares. *RACE-Revista De Administração, Contabilidade E Economia*, 19(3), 513-536. Doi: <https://doi.org/10.18593/race.23702>
- Barnes, B. (2016). On The Social Construction of Reality: Reflections on a Missed Opportunity. *Human Studies*, 39(1), 113-125. <https://doi.org/10.1007/s10746-016-9389-1>
- Berger, P., & Luckmann, T. (2014). *A construção social da realidade*. Tradução de Floriano de Souza Fernandes. Petrópolis: Editora Vozes.
- Berrone, P., Cruz, C., Gomez-Meija, L. R., & Larrazakintana, M. (2010). Socioemotional wealth and corporate responses to institutional pressures: Do family-controlled firms pollute less? *Administrative Science Quarterly*, 55(1), 82-113. <https://doi.org/10.2189/asqu.2010.55.1.82>
- Blumentritt, T., Mathews, T., & Marchisio, G. (2013). Game theory and family business succession: An introduction. *Family Business Review*, 26(1), 51-67. <https://doi.org/10.1177/0894486512447811>
- Bracci, E., & Maran, L. (2012). The role and use of management accounting systems (MAS) in family firms: a case study. *Piccola Impresa/Small Business*, (3). <http://dx.doi.org/10.14596/pisb.35>
- Busco, C., Riccaboni, A., & Scapens, R. W. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, 17(1), 11-41. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.08.001>
- Carlsson-Wall, M., Hirner, P., Kraus, K. and Lewinski, A. (2019), "The role of technocratic and socioideological controls in managing tensions when integrating international subsidiaries", *Qualitative Research in Accounting and Management*, 16 (3), 434-455. <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2018-0032>

- Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Sharma, P. (1999). Defining the family business by behavior. *Entrepreneurship: theory and practice*, 23(4), 19-19. <https://doi.org/10.1177/104225879902300402>
- Cesaroni, F. M., & Sentuti, A. (2019). Il cambiamento dei sistemi di controllo manageriale e il processo di successione nelle imprese familiari. Quali possibili relazioni? *Management Control*, 1, 17-44. DOI: 10.3280/MACO2019-001002
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chenhall, R. H.; & Moers, F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 1-13. DOI: 10.1016/j.aos.2015.10.002
- Covaleski, M. et al. (2006). *Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration*. *Handbooks 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)
- Daspit, J. J., Holt, D. T., Chrisman, J. J., & Long, R. G. (2015). Examining family firm succession from a social exchange perspective: a multiphase, multistakeholder review. *Family Business Review*, 29(1), 44-64. <https://doi.org/10.1177/0894486515599688>
- De Massis, A., & Kotlar, J. (2014). The case study method in family business research: Guidelines for qualitative scholarship. *Journal of Family Business Strategy*, 5(1), 15-29. <https://doi.org/10.1016/j.jfbs.2014.01.007>
- Dreher, J. (2016). The Social Construction of Power: Reflections Beyond Berger/Luckmann and Bourdieu. *Cultural Sociology*, 10(1), 53-68. <https://doi.org/10.1177/1749975515615623>
- Gaskell, G. (2017). Entrevistas individuais e grupais. In: Bauer, M. W.; Gaskell, G. *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático*. (pp. 64-89). Petrópolis: Editora Vozes.
- García-Álvarez, E., & López-Sintas, J. (2001). A taxonomy of founders based on values: The root of family business heterogeneity. *Family Business Review*, 14(3), 209-230. <https://doi.org/10.1111/j.1741-6248.2001.00209.x>
- Giovannoni, E., Maraghini, M. P., & Riccaboni, A. (2011). Transmitting knowledge across generations: The role of management accounting practices. *Family Business Review*, 24(2), 126-150. <https://doi.org/10.1177/0894486511406722>
- Gómez-Mejía, L. R., Haynes, K. T., Núñez-Nickel, M., Jacobson, K. J., & Moyano-Fuentes, J. (2007). Socioemotional wealth and business risks in family-controlled firms: Evidence from Spanish olive oil mills. *Administrative Science Quarterly*, 52(1), 106-137. <https://doi.org/10.2189/asqu.52.1.106>
- Gomez-Mejía, L. R., Cruz, C., Berrone, P., & De Castro, J. (2011). The bind that ties: Socioemotional wealth preservation in family firms. *Academy of Management Annals*, 5(1), 653-707. DOI: 10.1080/19416520.2011.593320
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van Der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 95-116. <https://doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.95>
- Hansen, S. C., Van Der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415-439. <https://doi:10.1016/j.mar.2004.08.001>
- 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>
- Kapiyangoda, K. and Gooneratne, T. (2021), Management accounting research in family businesses: a review of the status quo and future agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17 (3), 352-372. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2020-0164>
- Le Breton-Miller, I., Miller, D., & Steier, L. P. (2004). Toward an integrative model of effective FOB succession. *Entrepreneurship theory and practice*, 28(4), 305-328. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6520.2004.00047.x>
- Leotta, A., Rizza, C., & Ruggeri, D. (2017). Management accounting and leadership construction in family firms. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 14(2), 189-207. <https://doi.org/10.1108/QRAM-09-2015-0079>

- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Mazzola, P., Marchisio, G., & Astrachan, J. (2008). Strategic planning in family business: A powerful developmental tool for the next generation. *Family Business Review*, 21(3), 239-258, DOI: 10.1111/j.1741-6248.2008.00126.x
- 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>
- Moreira, L. V. M., & Frezatti, F. (2019). o papel do sistema de controle Gerencial na transição entre estágios do ciclo de vida organizacional em uma empresa Familiar. *Revista Universo Contábil*, 15(1), 65-84. DOI:10.4270/RUC.2019104
- Mucci, D. M., Jorissen, A., Frezatti, F., & Bido, D. D. S. (2021). Managerial controls in private family firms: The influence of a family's decision premises. *Sustainability*, 13(4), 2158. <https://doi.org/10.3390/su13042158>
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- 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), p. 14-27. <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201806490>
- Pagliarussi, M. S., & Leme, M. A. (2020). The institutionalization of management control systems in a family firm. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 17(4), 649-673. <https://doi.org/10.1108/QRAM-12-2019-0128>
- Quinn, M., Hiebl, M. R., Moores, K., & Craig, J. B. (2018). Future research on management accounting and control in family firms: suggestions linked to architecture, governance, entrepreneurship and stewardship. *Journal of Management Control*, 28(4), 529-546. DOI: 10.1007/s00187-018-0257-1
- Salvato, C., & Moores, K. (2010). Research on accounting in family firms: Past accomplishments and future challenges. *Family Business Review*, 23(3). <https://doi.org/10.1177/0894486510375069>
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science*, 493-511. DOI: 10.2307/2392880
- Segre, S. (2016). Social constructionism as a sociological approach. *Human Studies*, 39(1), 93-99. <https://doi.org/10.1007/s10746-016-9393-5>
- Sentuti A., Cesaroni F.M. (2020) The Survival of Family Businesses: The Challenge of Succession. In: Leotta A. (eds) *Management Controlling and Governance of Family Businesses. Contributions to Management Science*. Springer, Cham. [https://doi.org/10.1007/978-3-030-47741-7\\_4](https://doi.org/10.1007/978-3-030-47741-7_4)
- Setthasakko, W. (2012), The implementation of eco-budgeting in food processors: a case of Thailand, *British Food Journal*, 114 (9), 1265-1278.
- Sharma, P. (2004). An overview of the field of family business studies: Current status and directions for the future. *Family Business Review*, 17(1), 1-36. <https://doi.org/10.1111/j.1741-6248.2004.00001.x>
- Silva, C. R., Cruz, A. P. C., Barbosa, M. A. G., & Machado, D. G. (2017). Uso do Sistema de Controle Gerencial como Instrumento de Implementação da Estratégia - Caso de uma Empresa Familiar. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 9(3). DOI: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v9i3.53872>
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). A institucionalização da teoria institucional. In M. Caldas, R. Fachin, T. Fischer (Orgs.), *Handbook de estudos organizacionais* (pp. 196-219). São Paulo: Atlas
- Vera, H. (2016). Rebuilding a classic: The social construction of reality at 50. *Cultural Sociology*, 10(1), 3-20. <https://doi.org/10.1177/1749975515617489>
- Ward, J. (1987). *Keeping the family business healthy*. San Francisco: Jossey-Bass.