

Orçamento e ciclo de vida em empresas familiares em processo de sucessão ^{*}, ^{**}

Cristina Hillen¹

 <https://orcid.org/0000-0002-8028-8969>

E-mail: cristina.hillen@unespar.edu.br

Carlos Eduardo Facin Lavarda²

 <https://orcid.org/0000-0003-1498-7881>

E-mail: eduardo.lavarda@ufsc.br

¹ Universidade Estadual do Paraná, Departamento de Ciências Contábeis, Campo Mourão, PR, Brasil

² Universidade Federal de Santa Catarina, Departamento de Ciências Contábeis, Florianópolis, SC, Brasil

Recebido em 15.02.2019 – Desk aceite em 25.02.2019 – 3ª versão aprovada em 26.08.2019 – Ahead of print em 09.12.2019

Editor Associado: Cláudio de Araújo Wanderley

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar como se concebe a necessidade de orçamento nas empresas familiares em processo de sucessão. Há uma lacuna em relação às razões de uso do orçamento em contexto de processo de sucessão de empresas familiares, cujas características e finalidades do orçamento refletem sua necessidade em função dos antecedentes das razões de uso. A relevância do tema está em entender a sucessão intergeracional como parte do ciclo de vida em empresas familiares e a interface com o sistema de controle gerencial (*management control system* – MCS) a partir da necessidade do orçamento com instrumento de planejamento e controle. Como impacto na área, este estudo amplia o campo de pesquisa sobre orçamento considerando suas características e finalidades num contexto de transição organizacional que envolve a sucessão em empresa familiar. Adotou-se o estudo de caso único com dados coletados por meio de entrevistas semiestruturadas, observações e documentos. Os dados foram analisados a partir da análise textual discursiva cujo foco são os conteúdos relacionados à sucessão a partir do ciclo de vida organizacional, mudanças no MCS e necessidade do orçamento. Os resultados mostraram que mudanças decorrentes do processo de sucessão sobre as estratégias de seu planejamento (profissionalização da gestão, criação da *holding* e governança) interagem e influenciam a necessidade do orçamento. Isso decorre das razões de planejamento operacional e de formação estratégica a partir de seus antecedentes associada às características organizacionais da fase de sucesso e renovação do ciclo de vida. A contribuição do estudo pauta-se na combinação da sucessão em empresa familiar e orçamento ao possibilitar refletir sobre a necessidade de ferramenta específica (o orçamento) para apoiar o estabelecimento de metas e tomada de decisões nesse contexto. Contribuirá para a literatura de sistema de controle gerencial e de empresa familiar ao compreender a necessidade do orçamento no processo de sucessão. Adicionalmente, validará o modelo trifásico do processo de sucessão em empresa familiar como parte do ciclo de vida organizacional.

Palavras-chave: orçamento, sucessão, ciclo de vida, empresa familiar.

Endereço para correspondência

Cristina Hillen

Universidade Estadual do Paraná, Departamento de Ciências Contábeis

Avenida Comendador Norberto Marcondes, 733 – CEP 87302-060

Centro – Campo Mourão – PR – Brasil

* Artigo apresentado na Conferência Anual da *European Academy of Management*, Lisboa, Portugal, junho de 2019.

** Os autores agradecem ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) e à Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR) pelo apoio financeiro para a realização desta pesquisa.



1. INTRODUÇÃO

No contexto das empresas familiares, a sucessão é fundamental para a continuidade de uma geração à seguinte (Handler, 1994), ao mesmo tempo em que o processo compreende ações, eventos e mecanismos organizacionais pelos quais a liderança da empresa – e, frequentemente, sua propriedade – é transferida para a geração sucessora (Le Breton-Miller, Miller & Steier, 2004).

A sucessão faz parte do ciclo de vida organizacional (Gersick, Davis, Hampton, & Lansberg, 1997), podendo ocorrer durante (e interferindo em) suas várias fases (Gersick et al., 1997; Giovannoni, Maraghini, e Riccaboni, 2011). Nelas, as atividades e estruturas organizacionais se diferenciam (Quinn & Cameron, 1983), envolvendo o processo de desenvolvimento e tomada de decisões (Handler, 1994).

A sucessão, portanto, caracteriza-se como um momento relevante na vida da empresa familiar e implica mudanças em sua gestão, devido ao impacto nas atividades, resultante da mudança de comando (Roth, Tissot, & Gonçalves, 2017). Nesse sentido, pode ser uma oportunidade para melhorar a gestão da empresa, pois é um momento de renovação e fortalecimento para as organizações (Roth et al., 2017), com base nos desafios impostos que exigem estratégias para agir de maneira diferente (Oro & Lavarda, 2019).

A literatura sobre sucessão apresenta modelos multifacetados para entendê-la enquanto processo (Cabrera-Suárez, De Saá-Pérez e García-Almeida, 2001; Chrisman, Chua, Sharma e Yoder, 2009; Le Breton-Miller et al., 2004; Nordqvist, Wennberg e Hellerstedt, 2013). Embora as especificidades de cada modelo variem, elas estão alinhadas com o modelo trifásico de Le Breton-Miller et al. (2004), que considera as etapas de planejamento, treinamento e desenvolvimento do sucessor, e a transferência de poder e propriedade (Daspit, Holt, Chrisman, & Long, 2015; Le Breton-Miller et al., 2004).

A sucessão, considerada como parte de um processo evolutivo (Le Breton-Miller et al., 2004), ocorre ao longo de muitos anos e está relacionada aos padrões que definem o ciclo de vida da empresa, os quais, por sua vez, afetam o sistema (Giovannoni et al., 2011), bem como seus artefatos, como planejamento e orçamento (Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira e Bido, 2010).

Nesse sentido, as organizações utilizam o orçamento por diferentes razões, como planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de objetivos e formação de estratégias (Hansen & Van Der Stede, 2004). Essas razões surgem em diferentes circunstâncias (Hansen e Van Der Stede, 2004), ligadas ao ciclo de vida

organizacional (Lester, Parnell e Carraher, 2003; Miller e Friesen, 1983, 1984), do qual a sucessão faz parte.

No Brasil, estudos já sinalizaram esforços de pesquisas sobre a sucessão em empresas familiares (Flores & Grisci, 2012; Oliveira & Silva, 2012; Oliveira, Albuquerque, & Pereira, 2012; Roth et al., 2017; Silva & Muniz, 2006; Waiandt & Danvel, 2008). Além disso, foram realizados estudos sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional de Lester et al. (2003), abordando, por exemplo, elementos da influência familiar no modelo Influência da Família no Poder, na Experiência e na Cultura (F-PEC, do inglês *Family Influence on Power, Experience and Culture*) (Frezatti, Bido, Mucci, & Beck, 2017). Ademais, a literatura brasileira também inclui estudos sobre o ciclo de vida em empresas familiares com base em outras perspectivas, evidenciando ciclo de vida, sucessão e governança (Cançado, Lima, Muyllder & Castanheira, 2013; Oliveira et al., 2012), ciclo de vida e orçamento (Marques, Cunha, Faveri e Walter, 2014) e ciclo de vida e artefatos de contabilidade gerencial (Assunção, Luca, Vasconcelos e Cardoso, 2014), realizados em contextos não específicos de empresas familiares.

Entretanto, há uma lacuna na literatura em relação à harmonização da sucessão de empresas familiares na abordagem do ciclo de vida e do orçamento nesse contexto. Assim, buscamos preencher essa lacuna, apoiando-nos em Le Breton-Miller et al. (2004) com relação ao processo sucessório, em Lester et al. (2003) para identificar o momento do processo de sucessão nas etapas do ciclo de vida, e em Hansen e Van der Stede (2004), para identificar a necessidade do orçamento neste momento.

Com base nisso, esta pesquisa busca entender como o orçamento precisa ser concebido em uma empresa familiar no processo de sucessão como um momento do ciclo de vida organizacional. Esse conhecimento é relevante para entender como a necessidade do orçamento, a partir de seus motivos de uso, está associada ao momento de sucessão no ciclo de vida organizacional. Além disso, permite compreender a percepção dos executivos da família sobre o processo de gestão da empresa a partir da sucessão.

Uma análise mais aprofundada das empresas familiares é interessante para discutir as particularidades dessas organizações em termos da necessidade de orçamento para o processo de sucessão intergeracional. A ausência de tal discussão representa uma limitação do escopo dos estudos orçamentários em empresas familiares, e ignora a necessidade do orçamento em um momento específico relacionado à sucessão intergeracional como forma de controle gerencial voltado para a tomada de decisões e sua continuidade entre as gerações.

Mudanças no sistema de controle gerencial no contexto de sucessão da empresa ainda constituem um campo sub-pesquisado na literatura sobre o tema (Giovannoni et al., 2011; Salvato & Moores, 2010). Poucos

estudos buscam combinar as dimensões do processo sucessório com o papel do sistema de controle gerencial para além dos aspectos técnicos e funcionais (Bracci & Maran, 2012).

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Sucessão e Ciclo de Vida em Empresas Familiares

Uma empresa familiar é aquela baseada na visão da família controladora voltada a manter a empresa através das gerações (Chua, Chrisman & Sharma, 1999). Manter a empresa entre gerações remete à sucessão intergeracional que inclui a transferência da liderança e propriedade de uma geração sênior para uma geração júnior (Sharma, Chrisman & Chua, 2003). A sucessão intergeracional, por sua vez, é entendida como um processo de várias etapas que idealmente requer um envolvimento crescente do sucessor nos negócios, ao mesmo tempo em que o predecessor reduz seu envolvimento, até que haja uma transferência real da liderança na organização (Handler, 1994; Le Breton-Miller et al., 2004; Nordqvist et al., 2013).

O processo de sucessão é considerado um dos mais críticos desafios enfrentados pelas empresas familiares, sendo a preocupação mais importante de seus líderes (Le Breton-Miller et al., 2004; Sharma et al., 2003). Representa o momento crucial do ciclo de vida organizacional, independentemente do estágio de desenvolvimento da empresa (Cesaroni & Sentuti, 2019; Gersick et al., 1997). Nesse momento, os rumos da empresa são direcionados ou condicionados pelos objetivos, preferências, ambições e escolhas pessoais dos envolvidos (predecessores e sucessores), pelos relacionamentos dos membros da família e pelo comportamento que praticam (Cesaroni & Sentuti, 2019).

Le Breton-Miller et al. (2004) entendem a sucessão como um processo com os elementos atores, contextos e processos, com diferentes fases (Daspit et al., 2015; Le Breton-Miller et al., 2004). De acordo com o modelo trifásico de Le Breton-Miller et al. (2004), o processo de sucessão pode ser entendido a partir das etapas de (i) planejamento, (ii) treinamento e desenvolvimento dos sucessores e (iii) transferência de poder e propriedade (Daspit et al., 2015; Le Breton-Miller et al., 2004).

A etapa de planejamento refere-se ao estabelecimento de regras básicas relacionadas a uma visão para o futuro da empresa, com a criação e o monitoramento do plano de sucessão e a identificação de candidatos à sucessão, bem como o estabelecimento de regras para a seleção dos candidatos e de diretrizes para sua formação (Le Breton-Miller et al., 2004). O estágio de treinamento e desenvolvimento do sucessor baseia-se em educação

formal, treinamento *on-the-job*, desenvolvimento de carreira e experiência fora da empresa. Também envolve o monitoramento do desempenho do candidato, bem como a necessidade de redirecionar o treinamento de acordo com o plano (Le Breton-Miller et al., 2004). Finalmente, o estágio de transferência de poder e propriedade se dá pelo processo de transmissão e não-interferência, o que inclui a transferência de poder em si e da propriedade, se aplicável. Ou seja, o titular sai, e o sucessor escolhido assume seu papel (Le Breton-Miller et al., 2004).

Cabe notar que a liderança pode ser transferida tanto para um membro da família quanto para um não membro. Com a transferência da liderança para um não membro, ou seja, uma transferência da gestão, a empresa continua sendo um negócio familiar, pois não há transferência de propriedade. Nesse sentido, durante o planejamento, algumas estratégias, como profissionalização gerencial, governança familiar e criação de *holdings*, podem levar a melhores resultados (Roth et al., 2017).

A profissionalização inclui a inserção de gestores profissionais não familiares com experiência e treinamento para a área específica a ser aprimorada, visando à melhor condução dos negócios (Oliveira et al., 2012; Oro & Lavarda, 2019). Além disso, ela contempla a qualificação de diretores a partir do treinamento adequado a seus cargos (Giovannoni et al., 2011).

Nesse entendimento, tanto o processo de sucessão como o processo de profissionalização das empresas familiares podem contar com mecanismos de governança para oferecer à empresa alternativas para lidar com os problemas que surjam nesses momentos (Oliveira et al., 2012). Seja uma empresa de capital aberto ou não, a governança da empresa familiar se aplica de maneira mais geral, referindo-se às práticas adotadas com o intuito de reduzir os conflitos de interesse entre a família e a empresa. Assim, as relações entre família e empresa são delimitadas por meio de órgãos, conselhos, contratos e regras que explicitam formalmente os limites dessas relações (Oliveira et al., 2012).

Ainda no contexto do planejamento sucessório, Lodi (1998) defende a criação de uma estrutura societária, tal como as *holdings*, que, uma vez implementadas, tendem a minimizar conflitos, não afetando os negócios e caracterizando um processo de divisão de patrimônio e reorganização sucessória. Para Mamede e Mamede

(2011), a criação de uma *holding* familiar é uma estratégia essencial para ordenar os ativos de uma família, ou mesmo para otimizar a estruturação corporativa de uma empresa ou grupo de empresas.

Diante do exposto, é importante entender a sucessão à luz do ciclo de vida da empresa ao longo do tempo, interpretando sua história, avaliando as decisões tomadas e identificando a empresa em cada uma das dimensões do desenvolvimento, a partir de seus desafios estratégicos. A identificação prévia da empresa em cada um dos ciclos de desenvolvimento pode fornecer *insights* para entender melhor as relações do processo de sucessão (Cançado et al., 2013).

Miller e Friesen (1983, 1984), com base no que a literatura aponta sobre os vários estágios do

desenvolvimento organizacional, geraram uma tipologia conceitual aproximada dos estágios da vida organizacional, com base nas fases: (i) nascimento; (ii) crescimento; (iii) maturidade; (iv) renascimento; e (v) declínio. No mesmo contexto, Lester et al. (2003) propuseram um modelo de ciclo de vida organizacional que apoia o trabalho de Miller e Friesen (1983, 1984) e é aplicável a todas as organizações, com base em cinco estágios: (i) existência; (ii) sobrevivência; (iii) sucesso; (iv) renovação; e (v) declínio. Tais tipologias são utilizadas para descrever diferenças de estratégia, estrutura, estilo decisório e fatores situacionais ou de contexto, a partir das características organizacionais consideradas essenciais em cada estágio do ciclo de vida, conforme elencado na Tabela 1.

Tabela 1

Características organizacionais dos estágios do ciclo de vida

Estágio do ciclo de vida	Situação	Estrutura	Estilo decisório	Estratégia
Existência	Pequena Jovem Homogênea	Informal Simples Dominada pelo dono	Centralizado Ensaio e erro	Prospectora/toma a iniciativa
Sobrevivência	Tamanho médio Ambiente mais competitivo	Funcional Alguma formalidade	Alguma delegação Início de processamento formal de informações	Analítica/reage à iniciativa/diferenciação
Sucesso	Ambiente heterogêneo Tamanho maior	Formal Burocrática Funcional	Dependência do processamento interno de informações	Defensiva/controla de segmento
Renovação	Ambiente muito heterogêneo Muito grande	Divisional Alguma matriz	Controles sofisticados Análise formal na tomada de decisões	Analítica/cominação diferenciação Baixo custo
Declínio	Ambiente homogêneo e competitivo	Formal Burocrática Predominantemente funcional	Centralização moderada Menos sofisticado Processamento de informações menos sofisticado	Reativa/produtos/serviços Amplitude Baixo custo

Fonte: *Modificado de Lester et al. (2003).*

Esse modelo foi validado por alguns estudos (Frezatti et al., 2010; Lester et al., 2003; Lester, Parnell & Menefee, 2009) e, especificamente, em empresas familiares no contexto brasileiro (Frezatti et al., 2017). Vale ressaltar que esse modelo não reconhece estágios intermediários pelos quais as empresas passam, caracterizando uma limitação (Frezatti et al., 2010, 2017).

O ciclo de vida organizacional envolve estágios com diversas atividades e estruturas organizacionais combinadas com diferentes formas de controle organizacional (Moore & Mula, 2000), como o sistema de controle de gestão (*management control system* – MCS) e o orçamento, discutidos abaixo em relação às empresas familiares.

2.2 MCS e Orçamento em Empresas Familiares

A filosofia da empresa e seus componentes estruturais, procedimentais e relacionais são determinantes na maneira como a empresa é gerenciada (Child, 1997). Assim, essa maneira baseia-se no conceito de MCS, que inclui os mecanismos, processos, sistemas e redes formais e informais utilizados pelas organizações (Ferreira & Otley, 2009; Malmi & Brown, 2008). Dentre os integrantes do MCS, destaca-se o elemento orçamento, que inclui planejamento, execução e controle como um processo de gerenciamento (Anthony & Govindarajan, 2008). Nesse processo, as estratégias da organização afetam as

decisões tomadas (Vancil, 1973), e o orçamento se torna importante para implementá-las (Oro & Lavarda, 2019) e torná-las efetivas (Vancil, 1973).

Por meio de orçamentos, as atividades de diferentes partes da organização podem ser coordenadas e controladas ao incorporar medidas e técnicas alinhadas com as responsabilidades delegadas aos gerentes sob a estrutura da organização (Bruns & Waterhouse, 1975). O orçamento varia entre as empresas, pois alguns são mais formais do que outros ou mais elaborados e demorados. Alguns requerem o envolvimento da alta gerência, enquanto outros, não (Merchant & Van Der Stede, 2007). No entanto, o comportamento relacionado ao orçamento depende de vários aspectos da estrutura organizacional, como centralização, autonomia e o grau de estruturamento das atividades (Bruns & Waterhouse, 1975).

O orçamento é utilizado como instrumento para diversos propósitos, mas as pesquisas usam diferentes rótulos e categorias (Hansen e Van Der Stede, 2004). Hansen e Van der Stede (2004) geraram uma lista dos principais objetivos para os quais a maioria das organizações utiliza o orçamento. Esta lista abrange o objetivo do planejamento de curto prazo (planejamento operacional) e de longo prazo (formulação da estratégia), o papel da comunicação desses planos (comunicação da meta) e a avaliação de desempenho. A partir desses propósitos, Hansen e Van der Stede (2004) demonstraram que a estrutura organizacional, a estratégia organizacional, o ambiente operacional e o ambiente externo atuam como antecedentes, ao refletir sobre a importância de cada objetivo.

Nos últimos anos, investigações sobre MCS e empresas familiares têm chamado a atenção de vários autores, devido ao fato de que a natureza dessas empresas confere ao MCS uma série de especificidades, cujo entendimento requer estudos específicos (Cesaroni & Setuti, 2019). No entanto, há poucas pesquisas que analisam como o MCS pode combinar e interagir com a sucessão, um processo típico de mudança em empresas familiares (Bracci & Maran, 2012; Cesaroni & Setuti, 2019; Giovannoni et al., 2011; Leotta, Rizza & Ruggeri (2017); Salvato & Moores, 2010), permitindo o desenvolvimento de conhecimentos sobre o assunto.

Especificamente no contexto das empresas familiares, Giovannoni et al. (2011) enfatizam que a contabilidade gerencial subsidia a transferência de conhecimentos entre gerações e entre gestores familiares e não familiares. Além disso, eles apresentam evidências de que o aumento da complexidade, por meio de sucessão, profissionalização e crescimento, cria uma necessidade de mudança para um sistema de controle mais formal, mesmo que a família conte com uma gestão não familiar.

Ademais, Bracci e Maran (2012) mostraram que o MCS desempenhava um papel de substituição e mediação nos processos de sucessão em empresas familiares. Substituiu práticas anteriores e representava uma fonte de confiança e legitimidade para os sucessores. Mediava as intenções dos antecessores de manter práticas anteriores e laços familiares e a disposição dos sucessores em trazer mudanças radicais. Segundo Leotta et al. (2017), o MCS ajuda as pessoas a compartilhar um conjunto de valores para orientá-las na formulação da estratégia da empresa. Assim, o MCS proporciona aos atores organizacionais uma linguagem que, representando a visão gerencial do sucessor, pode integrá-la à visão compartilhada dentro da organização familiar, além de contribuir para a construção do perfil de liderança da geração júnior.

Mais recentemente, Cesaroni e Sentuti (2019), ao explorar a relação entre mudança no MCS e o processo de sucessão em empresas familiares, demonstraram as interações entre os dois processos e a influência que exercem entre si. Eles apontaram que desempenhos humanos e não humanos podem representar atores heterogêneos no desenvolvimento do MCS, dando atenção especial ao sucessor, incluindo seus objetivos e motivações, a fim de entender melhor seu papel no processo do MCS.

Petry e Nascimento (2009) procuraram identificar as características mais frequentes no modelo de gestão das empresas familiares, a fim de explicar sua longevidade, na perspectiva do processo sucessório. Eles observaram que, nas empresas maiores e de vida mais longa, o processo de gestão (planejamento estratégico, planejamento operacional, execução do planejamento e controle do planejamento) é formal, medindo estratégias e estabelecendo padrões para o desempenho e utilização de recursos, permitindo a comparação entre os resultados esperados e as estratégias adotadas e efetivamente alcançadas. Isso não ocorria em uma parte significativa das empresas menores e com vida não tão longa, pois o processo de gerenciamento era frágil, incompleto e, em alguns casos, inexistente.

Como observado em alguns estudos descritos, eles analisaram a influência do MCS em empresas familiares, considerando a sucessão. Nesse sentido, pressupõe-se que a necessidade do orçamento tenda a ser acentuada quando a sucessão depende da interação e influência que esses processos exercem entre si, conforme o estágio da vida em que ela ocorre, e conforme as características organizacionais que configuram os antecedentes das razões para a utilização do orçamento.

Diante do exposto, elaborou-se o modelo teórico da pesquisa, o qual reflete a síntese dos temas analisados, conforme ilustrado na Figura 1.

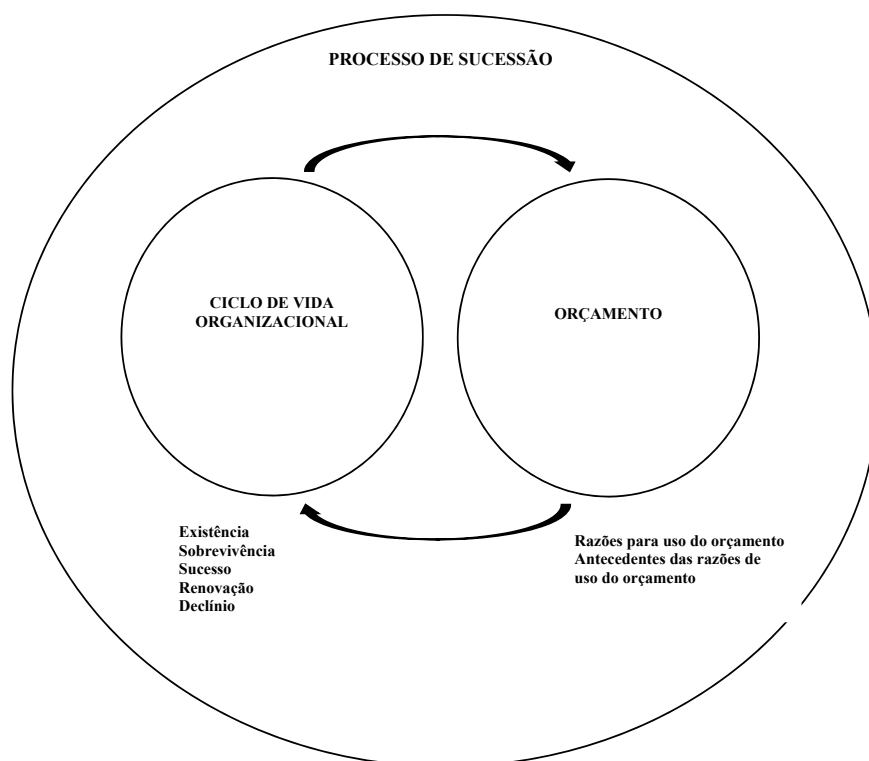


Figura 1 Modelo teórico da pesquisa

Fonte: Elaborado pelos autores.

O modelo teórico da pesquisa busca sistematizar a necessidade do orçamento em uma empresa familiar, observando a interação com o ciclo de vida organizacional, com ênfase nas etapas em que o processo de sucessão ocorre

e seu impacto em termos da necessidade orçamentária decorrente da profissionalização de gestão com reflexo na sucessão.

3. MÉTODO DE PESQUISA

Para responder ao objetivo proposto, foi desenvolvida uma pesquisa qualitativa, baseada em um estudo de caso único, descritivo e transversal (Sampieri, Collato & Lucio, 2013). O estudo de caso único permitiu que a investigação se aprofundasse no fenômeno investigado em seu contexto real, e tal estratégia é relevante para pesquisas em empresas familiares com características semelhantes às da presente investigação (De Massis & Kotlar, 2014).

A empresa selecionada, denominada Grupo de Varejo para os fins deste estudo, possui características únicas que a tornam uma candidata lógica (De Massis & Kotlar, 2014). Caracteriza-se como um grupo empresarial familiar brasileiro do segmento de varejo de supermercados, sediado no estado do Paraná. Pesquisas preliminares revelaram sua relevância econômica na região em que está localizada, bem como sua representatividade com relação à sua posição no setor varejista de supermercados do estado (Associação Paranaense de Supermercados, 2017; Nunes, 2018).

Verificou-se que, na empresa, há intenso envolvimento familiar na gestão, e que o negócio está em processo de sucessão intergeracional, no qual a necessidade orçamentária é expressa abertamente pelos líderes da família. Um aspecto significativo disso é que, com mais de cinco décadas de existência da empresa, um dos fundadores permanece ativo na administração, permitindo acesso mais detalhado à fundação e à trajetória da empresa.

O contato com o Grupo de Varejo foi primeiramente realizado por meio de uma pesquisa no *site* da empresa, em sua mídia digital, e posteriormente com um contato direto com a organização por telefone em abril de 2018, além de contatos por WhatsApp com o contador, em maio de 2018. Foi realizada uma entrevista preliminar com o Contador, em maio de 2018, para fornecer evidências de que a empresa atenderia aos requisitos do estudo.

Esta investigação preliminar teve como objetivo identificar as seguintes características: (i) empresa familiar;

(ii) processo de sucessão intergeracional; (iii) envolvimento da família na gestão; (iv) ocorrência de mudanças organizacionais; (v) estrutura do sistema de controle gerencial (MCS); e (vi) uso do planejamento e controle orçamentário. Na ocasião, verificou-se que o grupo possuía as características necessárias para o desenvolvimento da pesquisa, e identificou-se que o grupo vivenciava mudanças organizacionais, aprimorando seu MCS e implementando o planejamento e controle orçamentário.

Para realizar as entrevistas com os responsáveis pela administração, em 18 de julho, em reunião com

o contador, o Protocolo do Estudo e o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) da pesquisa foram apresentados e submetidos a posterior aprovação dos membros do conselho e da diretoria, o que ocorreu em reunião realizada em 23 de julho de 2018. Após a aprovação, as entrevistas com os diretores e membros do conselho de administração foram agendadas para o início de agosto.

A coleta de dados baseou-se nos construtos da Tabela 2, listados em categorias e subcategorias, bem como nos autores de referência utilizados para sua estruturação.

Tabela 2

Construtos de pesquisa

Categorias	Subcategorias	Autores
Ciclo de vida	Nascimento ou existência Crescimento ou sobrevivência Maturidade ou sucesso Renascimento ou Renovação Declínio	Miller e Friesen (1983, 1984), Lester et al. (2003)
MCS e orçamento	Razões para utilização do orçamento (planejamento operacional, formação de estratégia, comunicação de metas e avaliação de desempenho) Antecedentes das razões de utilização do orçamento (estrutura organizacional, estratégia organizacional, ambiente operacional e ambiente externo)	Bruns e Waterhouse (1975), Hansen e Van Der Stede (2004), Le Breton-Miller et al. (2004), Merchant e Van Der Stede (2007), Malmi e Brown (2008), Ferreira e Otley (2009)
Processo de Sucessão	Planejamento Treinamento e desenvolvimento dos sucessores Transferência de poder e propriedade	

MCS = sistema de controle de gerenciamento.

Fonte: *Elaborado pelos autores.*

Os dados foram coletados entre abril e agosto de 2018, em entrevistas semiestruturadas individuais, observações e documentos fornecidos pela empresa. Foram realizadas sete entrevistas com duração média de 45 minutos cada. Todas as entrevistas foram gravadas em áudio e posteriormente transcritas. As transcrições foram enviadas aos entrevistados para verificação e/ou retificação e/ou complementação de conteúdo e, somente após a devolução, passaram a compor o corpus destinado ao processo de análise (Bauer & Gaskell, 2017).

Os entrevistados foram selecionados com base nos

seguintes critérios: (i) ser membro da família proprietária e participar da gestão; e (ii) estar envolvido no processo de gerenciamento. As entrevistas foram realizadas nas instalações da empresa durante o horário comercial. Antes do início de cada entrevista, foram apresentados o Protocolo do Estudo e o TCLE, bem como o termo de autorização para gravar a entrevista. As assinaturas dos entrevistados foram colhidas, e uma cópia dos documentos foi entregue a eles. Todos os entrevistados concordaram e autorizaram a gravação. A lista de entrevistados selecionados é apresentada na Tabela 3.

Tabela 3*Entrevistados para o estudo*

Entrevistado	Função segundo o organograma	Tempo no negócio (anos)	Idade (anos)	Formação	Tempo de duração da entrevista (min.)
E1	Diretor de TI – Funcionário	10	30	Internet, tecnologia e sistemas	45
E2	Gerente de Recursos Humanos – Funcionário	3	44	Economia	52
E3	Gerente Financeiro – Funcionário	29	47	Administração financeira	47
E4	Contador – Funcionário	20	36	Contabilidade	67
E5	Diretor Comercial – Herdeiro primogênito	36	47	Engenheiro agrônomo	70
E6	Diretor de Marketing – Herdeiro mais jovem	16	36	Publicidade e propaganda	18
E7	Diretora Geral – Predecessora – Matriarca	54	66	Equivalente ao Ensino Médio	19

Fonte: *Elaborado pelos autores.*

A documentação serviu principalmente para triangulação e como fonte suplementar para auxiliar na compreensão dos principais fatos (Bauer & Gaskell, 2017). As visitas para observação e obtenção de documentos ocorreram na sede, em duas filiais, além do centro de distribuição (que também abriga a sede administrativa). Nessas oportunidades, foram realizadas observações, e conversas informais foram registradas no diário de pesquisa (Stake, 2011).

Os dados gerados pelas entrevistas semiestruturadas

após a transcrição, os protocolos de observação e os documentos foram entendidos como textos (Bauer & Gaskell, 2017). Esses textos foram codificados relacionando suas passagens às categorias e subcategorias desenvolvidas (Bauer & Gaskell, 2017) apresentadas na Tabela 1. A análise textual discursiva foi realizada sequencialmente (Moraes, 2003), com o objetivo de interpretar os significados atribuídos pelos entrevistados à necessidade de orçamento, apontando para a sucessão intergeracional no ciclo de vida organizacional.

4. DISCUSSÃO E RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Contextualização do Grupo de Varejo

O Grupo de Varejo foi fundado em 1964 pelo patriarca e pela matriarca da família. Está em operação há mais de cinco décadas, no estado do Paraná (Brasil), no segmento de varejo de supermercados (Figura 2). É composto por sete lojas, um centro de distribuição e uma transportadora, emprega 964 funcionários e, de acordo

com seu faturamento, é uma empresa de grande porte, com base nos critérios da Receita Federal. Possui três herdeiros e, atualmente, é administrado pela matriarca e dois herdeiros, os quais, juntamente com um terceiro herdeiro que não participa da administração, detêm todo o capital da empresa. As decisões da empresa têm o envolvimento direto dos familiares, que influenciam as estratégias adotadas.

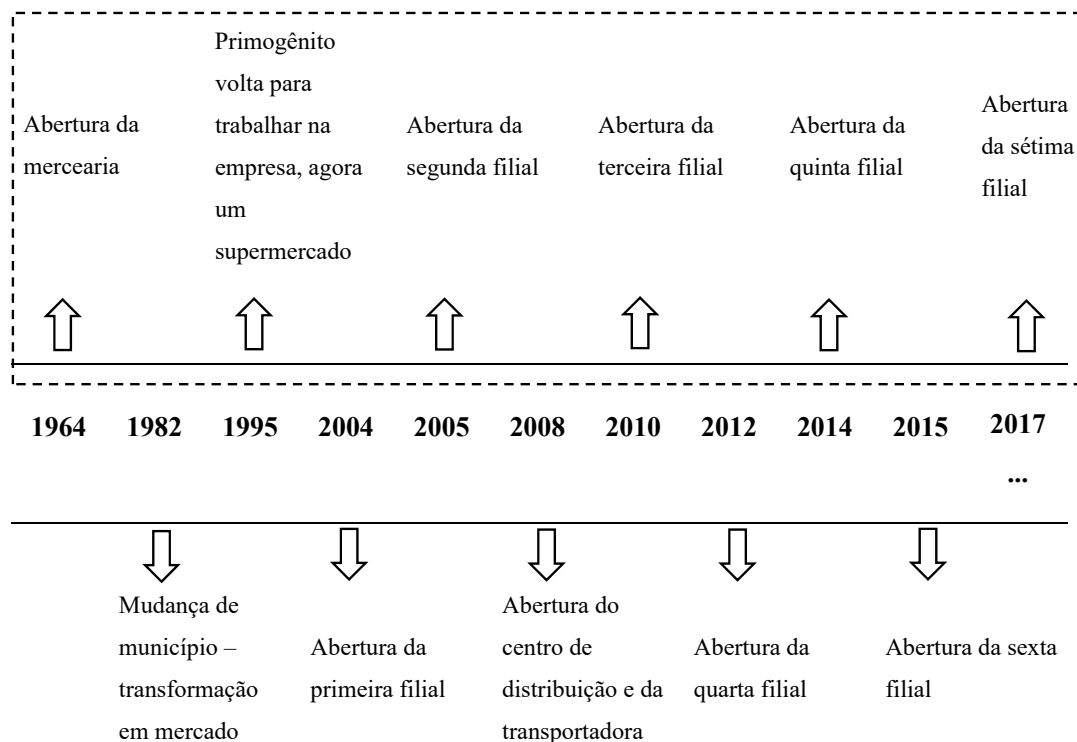


Figura 2 Linha do tempo do histórico evolutivo do Grupo de Varejo
Fonte: Elaborado pelos autores.

A Figura 2 representa o histórico evolutivo do Grupo de Varejo ao longo do tempo. Cabe destacar que a expansão significativa do Grupo de Varejo ocorreu em 2004, 40 anos após o seu nascimento, com a abertura de sua primeira filial, e aumentou a partir de 2010. Após a abertura da segunda filial, o Grupo de Varejo focou na abertura do centro de distribuição e da transportadora, a fim de atender às demandas da matriz e filiais, bem como da abertura de novas filiais, o que ocorreu a cada dois anos a partir de 2010.

4.2 Análise e Discussão da Sucessão Intergeracional a partir do Ciclo de Vida Organizacional

Lester et al. (2003), com base em Miller e Friesen (1983, 1984), propõem uma classificação do ciclo de vida organizacional que se aplica a empresas de diferentes tamanhos e distingue entre existência, sobrevivência, sucesso, renovação e declínio, com base nas características organizacionais relacionadas a situação, estrutura, estilo decisório e estratégia. Dessa forma, buscou-se analisar o ciclo de vida organizacional do Grupo de Varejo, com base nas etapas e características organizacionais de Lester et al. (2003), de acordo com a Tabela 1, a fim de identificar em qual deles ocorria a sucessão, devido

às suas características organizacionais e à exigência de orçamento naquele momento.

A fase de nascimento/existência do Grupo de Varejo (Lester et al., 2003; Miller & Friesen, 1983, 1984) ocorreu em 1964, quando o casal abriu uma mercearia, cuja estratégia era buscar tornar-se um negócio viável, com uma estrutura simples e informal, gerenciada por seus proprietários, caracterizando a liderança e o estilo decisório centralizado.

A fase de crescimento/sucesso (Lester et al., 2003; Miller & Friesen, 1983, 1984) foi o período do Grupo Varejo entre seu nascimento e 1981, uma vez que foi o período em que a empresa estabeleceu suas competências. Buscaram-se o crescimento das vendas e a acumulação de recursos. Esses aspectos caracterizaram sua estratégia, mas, sem uma estrutura funcional estabelecida, e com procedimentos ainda informais, o negócio contava apenas com o papel dos fundadores na liderança e tomada de decisões.

Em 1982, a localização do negócio mudou para uma cidade mais populosa. Essa mudança ocorreu devido ao desejo dos fundadores de oferecer uma melhor educação aos herdeiros. A estrutura e a condução dos negócios seguiram as mesmas características, compreendendo uma fase de nascimento/existência na nova localidade, pois buscou-se conquistar novos clientes para o negócio, agora com característica de mercado e não mais de mercearia. A

partir da conquista de novos clientes, seguiu-se o estágio de crescimento/sucesso, no qual o mercado contava com três operadoras de caixa e um escritório administrativo. A estrutura tinha alguma hierarquia, com a presença do supervisor de caixa, sendo a existência de controles informais a liderança, e a tomada de decisões centrada nos fundadores.

Nos anos 1990, com a construção de uma nova sede para o mercado, tornando-se um supermercado, e devido a aspectos econômicos, a família entregou uma fazenda ao banco, para o pagamento de empréstimos de capital de giro. Nesse contexto, em 1995, o primogênito, formado em agronomia e atuando em uma multinacional, a pedido da matriarca (E7), decide voltar para trabalhar na empresa da família.

Como resultado, o Grupo de Varejo passou pelos estágios de maturidade/sobrevivência e renascimento/sobrevivência, crescimento/sobrevivência, encontrando-se no estágio de crescimento/sucesso em 2001, e abrindo, em 2005, a primeira filial do Grupo; o primogênito era responsável pela administração dos negócios. Segundo E4, “E5 foi quem deu o ânimo de seguir em frente, abrir filiais, abrir lojas”. Ainda de acordo com E4, “E5, que é o filho mais velho, entrou na sociedade e passou a cuidar, foi ele quem começou a querer mudar algumas coisas, sair dessa questão familiar e ir mudando o nível da empresa”.

A partir de 2004, a empresa vivenciou a fase de crescimento/sucesso (Lester et al., 2003; Miller & Friesen, 1983, 1984) até 2011, quando abriu mais duas filiais: um centro de distribuição e uma transportadora. Nesse período, o Grupo de Varejo aprimorou suas competências e obteve sucesso no mercado varejista de supermercados. A estratégia foi baseada na busca por crescimento de vendas e no acúmulo de recursos, na tentativa de obter vantagens em maior escala. Estabeleceu-se uma estrutura baseada em funções, e os procedimentos tornaram-se mais formalizados, mas a autoridade não havia sido delegada. Começou-se a tratar do processo de sucessão em 2010, com a doença do patriarca, que faleceu em 2011. Esse processo foi suspenso devido a atrito entre herdeiros.

Em 2014, foi aberta a quinta filial e, em 2015, a sexta, o que também marcou a continuidade do estágio de crescimento/sucesso (Lester et al., 2003; Miller & Friesen, 1983, 1984) por meio da busca de aumento de vendas e acumulação de recursos; a autoridade começa a dar mostras de delegação, e os procedimentos encontram-se já formalizados. Em 2017, foi aberta a sétima filial e, diante desse contexto, E5 declarou:

porque nós temos 7 lojas, e depois nós tivemos que... a última, a loja mais recente... a gente sentiu que os nossos processos, a gente chegou a... digamos que a gente quase capotou, quero dizer, chegamos no máximo do que a gente fazia, a gente teve que se reestruturar, a gente se reestruturou, automatizando nossos processos de carregamento de produtos, para que pudéssemos

ter mais lojas. Então, nós trouxemos pessoas que entendiam da área de logística, e foi definido que aqui nós vamos apoiar até 10 lojas. Então, até 10 lojas, na direção que nós estamos, com essa estrutura que nós temos, funciona. Acima de 10 lojas, vamos ter que fazer outra estrutura.

Durante esse período, o Grupo de Varejo vivencia uma fase de crescimento/sobrevivência com certa desaceleração, para se reestruturar, e, depois, passa a uma fase de maturidade/sobrevivência e renascimento/sobrevivência que abre caminho para uma nova fase de crescimento/sucesso, em meados de 2018 (Lester et al., 2003; Miller & Friesen, 1983, 1984). Devido à abertura da sétima filial sem um planejamento orçamentário adequado, principalmente com relação à logística, a administração recorreu a uma auditoria externa, e contratou uma consultoria em logística, para avaliar processos e estrutura.

Os proprietários perceberam que não estavam preparados para atender à demanda de todas as filiais, referindo-se ao uso do termo “quase capotou”. Com base no diagnóstico apresentado pelos consultores, os proprietários do Grupo de Varejo se concentraram na reestruturação da área de logística, adquirindo um sistema de monitoração de compras e entregas de mercadorias por fornecedores com base em cronogramas, bem como a distribuição de mercadorias para as filiais conforme a necessidade.

Devido ao desejo de abrir novas filiais, também foi contratado um engenheiro civil para projetar as futuras obras, bem como cuidar da manutenção das lojas existentes (E5). Essa situação provocou um momento de maturidade por parte dos gestores, que, em vez de abrir a oitava filial, como desejavam, concentraram-se na reestruturação necessária para não causar uma possível descontinuidade do negócio, por não conseguir atender à demanda das lojas abertas (E5). Diante dessa reestruturação, o Grupo de Varejo retornou à fase de crescimento, evidenciando a necessidade de rever o planejamento estratégico e a implementação do orçamento.

Entre 2011 e 2017, o Grupo de Varejo passou por mudanças significativas, principalmente após 2017, em suas estratégias, estruturas organizacionais, funções e sistemas de gestão. Essas mudanças incluíram o treinamento de gestores não familiares, bem como a crescente formalização do MCS, além da contratação de consultores e auditores, os quais reforçaram a necessidade de implantar e implementar o orçamento, principalmente devido à retomada do processo de sucessão em 2018 (E5). Tais aspectos caracterizam a formalização, como evidenciado por Giovannoni et al. (2011).

4.3 Análise e Discussão do MCS e Orçamento

A contabilidade foi internalizada em 1995, com o retorno do filho mais velho. Devido ao crescimento do

Grupo de Varejo a partir do ano de 2011, sua gestão familiar se baseou na estruturação e formalização dos controles e processos, bem como na hierarquia, com a reelaboração do organograma. Nesse sentido, estabeleceu-se o comitê de gestão, baseado em quatro pilares (contábil/controladoria, financeiro, recursos humanos e tecnologia da informação), para apoiar a tomada de decisões dos proprietários (E5). Empregou-se um sistema de planejamento de recursos empresariais (ERP), e foram contratados consultores para desenvolver o que se denominou como projetos de controle, financeiro, recursos humanos e, atualmente, projetos de auditoria externa e logística. E5 enfatizou: “*Eu creio que a profissionalização desses pilares que eu citei foi uma das estratégias de crescimento.*”

A estrutura organizacional do Grupo de Varejo depende de controles formais e informais refletidos em seu MCS, um componente procedimental da organização que controla suas atividades. Essa evidência está de acordo com a literatura (Anthony & Govindarajan, 2008). A tomada de decisões no Grupo de varejo está centrada nos herdeiros, e depende do endosso da matriarca. Tal característica reduz o controle percebido pelos funcionários nos níveis mais baixos da organização, o que também está de acordo com a literatura (Child, 1997). Como os procedimentos e as áreas de autoridade não estão claramente definidos, o controle da estruturação é substituído pelo controle interpessoal dos proprietários, corroborando os achados de Bruns e Waterhouse (1975), de que tal controle é insuficiente e inadequado para o tamanho da empresa, e a necessidade do orçamento é apresentada como um meio de controle, principalmente no discurso dos membros do conselho de administração.

O orçamento ainda está na fase de implementação das alocações orçamentárias de cada centro de custo estabelecido de acordo com a literatura. A dificuldade em viabilizar esses fundos está relacionada aos gerentes de cada filial, que estão sendo treinados para isso. O sistema ERP já está preparado e configurado em termos de centros de custo e valores realizados, faltando as metas orçamentárias para posterior confrontação e elaboração dos balanços também preparados.

À medida que o tamanho e a diferenciação organizacional mudavam durante a trajetória do Grupo de Varejo, que teve a sucessão do patriarca em seu contexto, o orçamento tornou-se a pedra angular de seu processo de controle gerencial, e está diretamente relacionado ao uso de controles gerenciais formais e fluxos de informações padronizados (Bruns & Waterhouse, 1975; Child, 1997). Considerando os aspectos estruturais do Grupo de Varejo, além de estabelecer formalmente a especificação de papéis e tarefas individuais a serem executadas, é necessário

confiar e permitir que os funcionários atuem dentro de sua esfera de responsabilidade, conforme recomendado pela literatura (Ferreira & Otley, 2009).

4.4 A Necessidade do Orçamento em Relação à Sucessão Intergeracional

O processo de sucessão do Grupo Varejo é entendido a partir de três momentos: (i) início do planejamento da sucessão, quando o patriarca adoece; (ii) a morte do patriarca, transferência da propriedade do patriarca para os herdeiros e a suspensão do processo sucessório; e (iii) a retomada do processo sucessório em 2018, considerando a sucessão da matriarca e seus herdeiros, bem como a transferência de propriedade. Tais momentos contemplaram as fases do modelo de Le Breton-Miller et al. (2004).

Como já evidenciado, em um período anterior a 2011, iniciou-se um diálogo sobre o planejamento da sucessão, uma vez que o patriarca estava doente e faleceu em 2011. Segundo E4:

tentamos fazer, antes que o patriarca falecesse, estávamos num completo processo de espera, vinham os advogados, reuniões e reuniões, então, quando ele faleceu, tudo parou, por um bom tempo ninguém falava sobre isso, porque a família fica desestabilizada, sabe.

A sucessão do patriarca ocorreu naturalmente, pois, além de sua doença, os herdeiros cresceram trabalhando no negócio. O herdeiro mais novo disse estar na empresa desde o nascimento (E6). O filho mais velho, E5, apontou que

Fui criado dentro da empresa, e saía para estudar ... Então, eu tinha 11 anos. E desde então, eu vivo dentro da loja, passei por todos os setores da empresa e ... fui para Curitiba cursar o terceiro ano do ensino médio, e frequentei a faculdade lá. Então, eu fiquei fora de 1987 a 1993.

Segundo E4:

A família foi se adaptando dessa maneira ... foi saindo aos poucos ... Eles foram assumindo as atividades que tinham que ser feitas. Mas aí, o E5 assumiu um papel mais direto, nessa questão administrativa, a decisão é do E5; qualquer coisa que a gente precise fazer, a decisão é do E5.

A matriarca e os herdeiros continuaram a atuar da mesma maneira. O que mudou foi que o herdeiro mais jovem assumiu as funções do pai, relacionadas ao setor de hortifruti, e que ele o assessorava havia algum tempo, além da saída de um dos herdeiros das funções que desempenhava. O filho mais velho continuou com seus deveres, concentrando-se mais na administração do grupo como um todo. Portanto, não houve preparação formal e planejada da sucessão. Outra observação é que, após a morte do patriarca, houve transferência de capital para

os herdeiros, que ingressaram na estrutura corporativa junto com a matriarca (E1, E2, E4).

O processo de sucessão da matriarca e de seus herdeiros foi retomado em 2018. Fora suspenso devido a atrito entre os herdeiros. Segundo E4, “*demorou muito tempo para abordar esse assunto, porque a família estava um pouco perturbada, era mais ou menos assim, um pensando que ia ganhar menos que o outro*”. Nesse sentido, o orçamento se torna relevante como ferramenta de apoio ao controle, tomada de decisões e implementação das estratégias, sendo exigido pelos proprietários, os quais, após os desentendimentos, entendem a ferramenta como suporte nesse processo. De acordo com E4:

hoje eu percebo que isso é mais fácil, eles voltaram a se unir, é, talvez, eu acho, o entendimento das partes, e a questão da família é mais forte, acho que a união da família pode ser fundamental para a gente poder fazer isso, porque às vezes, por implicância, alguma coisa não saía, decisões não eram tomadas e a gente ficava esperando.

A sucessão da matriarca e dos herdeiros é algo que preocupa, sendo consenso a contratação e preparação de um gestor não familiar. E6 enfatizou que, se a mãe morre, tudo morre. Sobre sua sucessão e a sucessão dos herdeiros, a matriarca assinalou que:

Eu tenho a impressão; muito medo, sabe ... eu tenho um medo de que ele, porque a gente quer que ele tenha sucessores, mas os netos estão todos fazendo faculdade de medicina, né ... muitas vezes, dentro da empresa, a gente pensa que está fazendo bem, e não está fazendo bem, talvez tendo alguém ... Então, a gente, eu quero e tenho certeza que vou encontrar alguém que dê continuidade, há muitos, tão velhos, experientes na empresa ... moços muito bons que se formaram comigo, que sabem como eu gosto ... eu sei que eles têm um valor muito grande, e tenho certeza que eles vão lutar para continuar na empresa e crescer ... e eles lutam, o negócio também tem que crescer, quando faltou meu marido, eu fiz todo mundo trabalhar, vamos em frente, a vida continua, né. Então, minha sucessão, acho ... não é fácil, mas eu estou confiante. (E7)

Sobre a sucessão da matriarca e a sucessão consecutiva, o filho mais velho (E5) enfatizou:

Na parte da sucessão ... nós temos ... estamos elaborando a holding, a holding das empresas familiares, mas a minha ideia, vamos dizer assim, eu sou sucessor dos meus pais, mas creio que não vou ter sucessor. Os meus filhos não vão querer entrar no negócio. Então, a ideia é fazer a governança corporativa, uma implantação disso. Então, desde que eu entrei na empresa, a gente vem dando vários passos, né? Então, a maior dificuldade, hoje, é encontrar as pessoas certas nos lugares certos.

Com relação à sucessão do patriarca, não houve planejamento conforme recomendado pelos estudos de Le Breton-Miller et al. (2004) e outros autores. A partir dos aspectos tratados pelos herdeiros quanto à sucessão de liderança ser da matriarca ou deles, ficou evidente a necessidade e a vontade de profissionalizar a gestão,

caso decidam ceder o controle a gestores profissionais (Giovannoni et al., 2011).

Esse aspecto aponta para a necessidade de planejar um processo de sucessão para a matriarca e seus herdeiros (E5, E6, E7), abrangendo estratégias que atendam aos desejos evidenciados (profissionalização da gestão, criação da holding familiar e implementação da governança familiar). O orçamento para implementar essas estratégias foi recorrente nas orientações dos consultores contratados (E4), bem como no discurso dos proprietários e do conselho administrativo, para apoiar o processo de sucessão.

Especificamente sobre as estratégias de planejamento de sucessão e o orçamento, E4, exemplificou:

Estamos no meio do processo de criação da holding e de transferência de imóveis. E eu estava explicando que vamos ter um valor de aluguel dessas propriedades, e isso pode ter um impacto financeiro no fluxo de caixa. Portanto, precisamos fazer as regras de um modo muito consciente, para não prejudicar a operação. Elas são muito importantes na regulação da governança corporativa.

Segundo E5, “*o orçamento é uma parte fundamental para que a gente não gaste mais do que pode. Então, eu vejo o orçamento como uma espinha dorsal*”. A matriarca, E7, que atua como diretora financeira, e também no acompanhamento das lojas, afirma que:

Sim, o que eu mais quero, o que a gente está lutando, que dentro do orçamento, implementado de acordo com a visão da empresa, da maneira como ela está crescendo, em um formato para dar continuidade, dessa maneira. De uma forma que possa acompanhar, seguir em frente e crescer, né?

Ainda sobre o orçamento, E4 afirma: “*Acho que o orçamento pode garantir a continuidade dos processos da organização, mantendo o nível de melhoria das áreas e ainda orientando a nova direção, por assim dizer, com relação à rentabilidade*”. E4 também enfatiza que o orçamento servirá como orientação “*para que a empresa não perca seu objetivo ... para não se perder*”.

Além disso, funcionários de confiança citados pela matriarca como potenciais candidatos à transferência de liderança enfatizam a necessidade do orçamento como forma de controle, segurança e organização (E3, E4). Nesse sentido, E4 enfatiza que assumir a liderança

facilitaria o gerenciamento das áreas e asseguraria que eles gerenciassem os recursos com mais eficiência ... Dando mais transparência aos membros do conselho sobre quais decisões tomar. O orçamento seria um canal para decisões e melhorias. Daria mais segurança para a tomada de decisões. Teria um norte em relação aos valores.

Assim, a Tabela 4 mostra as etapas do processo de sucessão e as contribuições para a implementação do orçamento. Apresenta, de forma resumida, aspectos

inerentes às etapas de planejamento do processo de sucessão com base em Le Breton-Miller et al. (2004), envolvendo as regras básicas e os primeiros passos, o treinamento dos sucessores familiares e não familiares que atuam na gestão, e a transferência de liderança e propriedade que, conseqüentemente, exigem o orçamento e contribuem para sua implementação, com base em Hansen e Van Der Stede (2004).

Tabela 4

Etapas do processo de sucessão e contribuições para a implementação do orçamento

	Etapas do processo de sucessão	Contribuições ao orçamento
Regras fundamentais e primeiras etapas	<p>Começou em 2010 com a doença do patriarca. Suspenso em 2011, após a morte do patriarca, devido a desentendimentos entre os herdeiros. Retornado em 2018, com a intenção da matriarca (E7) de deixar a gestão. Primogênito não deseja sair do negócio, mas falta de interesse de seus herdeiros em atuar na gestão (E5, E7). Falta de interesse do herdeiro mais jovem e de seus sucessores em continuar atuando na administração após a saída da matriarca (E6, E7). Contratação de consultoria para apoiar o processo. Visão para o futuro da empresa: continuar como propriedade da família, com crescimento contínuo (E5, E6, E7). Perfil do potencial sucessor: disposto a dar continuidade ao negócio, podendo ser um dos membros do comitê administrativo, com tempo significativo de trabalho na empresa, e formado pelos fundadores. Conhecedor do estilo de liderança e dos valores da família e do negócio. Com interesse em crescer e continuar na empresa, fazendo o negócio continuar crescendo (E7).</p> <p>Estabelecimento de regras Participantes da força-tarefa de sucessão Posições que terão sucessão Quem fará as escolhas Critérios de escolha Possibilidade de recursos Procedimentos de avaliação Potenciais candidatos Estabelecimento de etapas e prazos Escolha do potencial sucessor <i>Holdings</i> criadas, por exemplo, <i>leasing</i> ou imobiliária Governança Comitê familiar Acompanhamento do desenvolvimento e desempenho do sucessor</p>	<p>Razões para utilização do orçamento: Planejamento operacional Treinamento estratégico Avaliação futura de desempenho Antecedentes das razões para a utilização do orçamento Estrutura organizacional: matriz, filiais, centro de distribuição e transportadora (unidades organizacionais) Estratégias organizacionais: ênfase na liderança de custos a partir do controle de prejuízos (E5) e qualidade das compras (E6) Estratégias de planejamento sucessório: criação da <i>holding</i> familiar (E4); contratação de gerentes externos treinados para áreas específicas (E7) ou análise de potencial sucessor não familiar entre membros do comitê administrativo (E7); implementação da governança familiar (E4, E5) Ambiente operacional: rastreabilidade de recursos alocados em produtos e serviços (E6) Ambiente externo: alta concorrência e foco em produtos e serviços (E5) Processo sucessório: visão do negócio; metas; implementação de estratégias; coordenação e controle de atividades; impactos financeiros (fluxo de caixa)</p>
Treinamento do sucessor	<p>Herdeiros Treinamento no trabalho: durante o desenvolvimento do negócio; herdeiros estão no negócio desde a infância Educação formal: primogênito formado em agronomia, e o mais novo em marketing e publicidade Experiência fora da empresa: o primogênito trabalhou em uma multinacional de produtos agrícolas e participa ativamente da Associação Brasileira de Supermercados Cursos de atualização e treinamento: oferecidos pela empresa, inclusive aos herdeiros, e também por iniciativa própria, com o apoio da empresa Potenciais sucessores não familiares Membros do comitê administrativo Treinamento no trabalho: os três mais velhos foram formados e treinados pelos fundadores Educação formal: todos possuem ensino superior em cursos específicos de sua área profissional ou pós-graduação na área de atividade Experiência fora da empresa: todos têm experiência em outras empresas Membros externos Não houve seleção bem sucedida</p>	<p>Avaliação de desempenho do sucessor</p>
Transferência de liderança e propriedade	<p>Após a morte do patriarca, não houve transferência de liderança no Grupo de Varejo, que permaneceu com a matriarca O herdeiro mais jovem assumiu a liderança do setor de hortifruti, uma atividade em que ele já trabalhava com o patriarca Saída de um herdeiro da administração Houve transferência de propriedade em relação ao capital do patriarca falecido Contratação de consultores para apoiar a retomada do processo sucessório</p>	<p>Transferência de capital da matriarca Continuidade do crescimento (abertura de novas filiais, expansão da cobertura regional) Impactos financeiros: fluxo de caixa Cenários diferentes Controle, organização, monitoramento, segurança</p>

Fonte: *Elaborado pelos autores.*

As razões para o uso do orçamento surgem em circunstâncias diferentes e opostas, estando vinculadas aos antecedentes dessas razões (Hansen e Van Der Stede, 2004). Os antecedentes desses motivos caracterizam sua necessidade e, no Grupo de Varejo, são decorrentes de sucessão, parte do ciclo de vida organizacional, cujo reflexo relaciona-se à formalização dos controles e profissionalização da gestão. Esses aspectos são inerentes à estrutura organizacional, à estratégia organizacional, ao ambiente operacional e ao

ambiente externo, decorrentes da visão de futuro do negócio, que deve permanecer como propriedade da família e com crescimento contínuo (E5, E6, E7).

A necessidade do orçamento na empresa familiar em processo de sucessão, objeto do estudo, é concebida de acordo com o planejamento operacional e a formação estratégica, justificada pelos antecedentes das razões do orçamento, que surgiram em diferentes circunstâncias (Hansen & Van der Stede, 2004) relacionadas ao processo sucessório.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo compreender como a necessidade do orçamento é concebida em uma empresa familiar em processo de sucessão, um momento do ciclo de vida organizacional. Nesse sentido, foi realizado um estudo de caso em uma empresa familiar localizada no estado do Paraná, que atua no segmento de varejo de supermercados.

Os resultados mostraram que o Grupo de Varejo, após 50 anos de existência, encontra-se em estágio de crescimento, considerando seu histórico e política de expansão, bem como o processo de sucessão. Houve a sucessão intergeracional do patriarca, falecido em 2011. A sucessão da matriarca e dos próprios herdeiros é algo que os preocupa e que suscitou a necessidade de planejar novamente a sucessão e a contratação de um gestor não familiar, a partir da governança familiar.

Durante o ciclo de vida do Grupo de Varejo, a busca pela formalização começou com a internalização da contabilidade em 1995, e seguiu ao longo do tempo, especialmente desde 2010, o que geralmente incluiu a implementação de um sistema ERP, a reestruturação do organograma, a contratação de controladoria, financeiro, recursos humanos, auditoria externa e, mais recentemente, consultores de logística. Levando-se em consideração a empresa específica e, dentre os possíveis aspectos, a necessidade do orçamento, esta necessidade é concebida de acordo com a sucessão do patriarca falecido, com a política de expansão das filiais e com a sucessão da matriarca e herdeiros, circunstâncias que caracterizam

os antecedentes dos motivos da utilização do orçamento, resultando na necessidade da ferramenta.

O processo de sucessão, apoiado por seus estágios, implica aspectos que se refletem na visão do negócio e nos objetivos (Le Breton-Miller et al., 2004), que requerem o apoio do orçamento como forma de controle e suporte na tomada de decisões de curto ou longo prazo nesse contexto (Hansen e Van der Stede, 2004). Nesse sentido, a contribuição deste estudo consiste no tratamento da sucessão intergeracional (Sharma, Chrisman e Chua, 2003) como motivador da implementação do orçamento, uma vez que as razões do orçamento surgem em diferentes circunstâncias (Hansen & Van der Stede, 2004) e, neste estudo, relacionadas à sucessão.

Como limitação deste estudo, considera-se o autorrelato dos entrevistados sobre sua percepção da realidade, e a subjetividade na transcrição e análise dos dados, considerando-se a adoção da análise qualitativa de conteúdo, que parte da interpretação dos pesquisadores sobre a percepção do entrevistado acerca do assunto estudado. Assim, sugere-se aprofundar o estudo com uma nova coleta de dados, considerando o acompanhamento da implementação do orçamento, bem como o planejamento da sucessão da matriarca e herdeiros, considerando as estratégias de sucessão. Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se considerar empresas nas quais a sucessão é planejada e está em curso, e onde o orçamento esteja delineado nas rotinas organizacionais.

REFERÊNCIAS

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo, SP: McGraw-Hill.

Associação Paranaense de Supermercados. (2017). Saiba mais sobre os serviços oferecidos pela APRAS. Recuperado de <http://www.apras.org.br/>.

Assunção, R. R., Luca, M. M. M., Vasconcelos, A. C., & Cardoso, V. I. C. (2014). Os artefatos da contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional. *ConTexto*, 14(28), 68-82.

Bauer, M. W., Gaskell, G. (2017). *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático* (13a. ed.). Petrópolis, RJ: Vozes.

- 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(2012).
- Bruns, W. J., & Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary control and organization structure. *Journal of Accounting Research*, 13(2), 177-203.
- Cabrera-Suárez, K., De Saá-Pérez, P., & García-Almeida, D. (2001). The succession process from a resource-and knowledge-based view of the family firm. *Family Business Review*, 14(1), 37-48.
- Cançado, V. L., Lima, J. B., Muijder, C. F., & Castanheira, R. B. (2013). Ciclo de vida, sucessão e processo de governança em uma empresa familiar: um estudo de caso no Grupo Seculus. *REAd-Revista Eletrônica de Administração*, 19(2), 485-516.
- 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(1), 17-44.
- Child, J. (1997). Strategic choice in the analysis of action, structure, organizations and environment: Retrospect and prospect. *Organization Studies*, 18(1), 43-76.
- Chrisman, J. J., Chua, J. H., Sharma, P., & Yoder, T. R. (2009). Guiding family businesses through the succession process. *The CPA Journal*, 79(6), 48.
- Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Sharma, P. (1999). Defining the family business by behavior. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23(4), 19-39.
- 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.
- 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.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Flores, J. E., Jr., & Grisci, C. L. I. (2012). Dilemas de pais e filhos no processo sucessório de empresas familiares. *Revista de Administração*, 47(2), 325-337.
- Frezatti, F., Bido, D. D. S., Mucci, D. M., & Beck, F. (2017). Estágios do ciclo de vida e perfil de empresas familiares brasileiras. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 57(6), 601-619.
- 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.
- Gersick, K. E., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (1997). *De geração para geração: ciclos de vida da empresa familiar*. São Paulo, SP: Negócio.
- 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.
- Handler, W. C. (1994). Succession in family business: A review of the research. *Family Business Review*, 7(2), 133-157.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415-439.
- 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.
- Leotta, A., Rizza, C., & Ruggeri, D. (2017). Management accounting and leadership construction in family firms. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 14(2), 189-207.
- Lester, D. L., Parnell, J. A., & Carraher, S. (2003). Organizational life cycle: A five-stage empirical scale. *The International Journal of Organizational Analysis*, 11(4), 339-354.
- Lester, D. L., Parnell, J. A., & Menefee, M. L. (2009). Organizational life cycle and innovation among entrepreneurial enterprises. *Journal of Small Business Strategy*, 19(2), 37-50.
- Lodi, J. B. (1998). *A empresa familiar* (5a. ed.). São Paulo, SP: Pioneira.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Mamede, G., & Mamede, E. C. (2011). *Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar*. Rio de Janeiro, RJ: Atlas.
- Marques, L., da Cunha, P. R., Baldo de Faveri, D., & Mayara Walter, F. (2014). Relação entre o ciclo de vida organizacional e o processo orçamentário em empresas metal mecânicas do alto e médio Vale do Itajaí. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 33(2), 1-18.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*. Harlow: Pearson Education.
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1983). Successful and unsuccessful phases of the corporate life cycle. *Organization Studies*, 4(4), 339-356.
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, 30(10), 1161-1183.
- Moore, K., & Mula, J. (2000). The salience of market, bureaucratic, and clan controls in the management of family firm transitions: Some tentative Australian evidence. *Family Business Review*, 13(2), 91-106.
- Moraes, R. (2003). Uma tempestade de luz: a compreensão possibilitada pela análise textual discursiva. *Ciência & Educação*, 9(2), 191-211.
- Nordqvist, M., Wennberg, K., & Hellerstedt, K. (2013). An entrepreneurial process perspective on succession in family firms. *Small Business Economics*, 40(4), 1087-1122.
- Nunes, R., Filho. (2018). *O crescimento está de volta*. *SuperHiper*, 44(501). Recuperado de <http://www.abras.com.br/edicoes-antteriores/Main.php?MagID=7&MagNo=235>.
- Oliveira, J. L. de, Albuquerque, A. L., Pereira, R. D. (2012). Governança, sucessão e profissionalização em uma empresa

- familiar: (re)arranjando o lugar da família multigeracional. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 14(43), 176-192.
- Oliveira, L. G. M., & Silva, G. A. V. da (2012). Sucessão em uma empresa familiar: valores, racionalidades e dilemas. *Revista de Administração FACES Journal*, 11(2), 28-42.
- 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.
- Petry, L. I., & Nascimento, A. M. (2009). Um estudo sobre o modelo de gestão e o processo sucessório em empresas familiares. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(49), 109-125.
- Quinn, R. E., & Cameron, K. (1983). Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: Some preliminary evidence. *Management Science*, 29(1), 33-51.
- Roth, L., Tissot, M. C. H., & Gonçalves, R. B. (2017). Family owned business succession and governance: A multiple case study in Brazil. *Revista de Ciências da Administração*, 19(48), 96-107.
- Salvato, C., & Moores, K. (2010). Research on accounting in family firms: Past accomplishments and future challenges. *Family Business Review*, 23(3), 193-215.
- Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, M. P. B. (2013). *Metodologia de pesquisa* (5a. ed.). Porto Alegre, RS: Penso.
- Sharma, P., Chrisman, J. J., & Chua, J. H. (2003). Succession planning as planned behavior: Some empirical results. *Family Business Review*, 16(1), 1-15.
- Silva, A. da, Jr., & Muniz, R. M. (2006). Sucessão, poder e confiança: um estudo de caso em uma empresa familiar capixaba. *RAUSP Management Journal*, 41(1), 107-117.
- Stake, R. (2011). *Pesquisa qualitativa: estudando como as coisas funcionam*. Porto Alegre, RS: Penso.
- Vancil, R. F. (1973). What kind of management control do you need? *Harvard Business Review*, 51(2), 75-86.
- Waiandt, C., & Davel, E. (2008). Organizações, representações e sincretismo: a experiência de uma empresa familiar que enfrenta mudanças e sucessões de gestão. *Revista de Administração Contemporânea*, 12(2), 369-394.