

INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA

Marines Lucia Boff*
Ilse Maria Beuren**
Reinaldo Guerreiro***

RESUMO

Compreender o inter-relacionamento entre os indivíduos, a organização e o ambiente onde estão inseridos, assim como suas normas e procedimentos, seus hábitos e rotinas, têm sido objeto de diversos estudos. Nesse contexto, o artigo tem o objetivo de averiguar como ocorre o processo de institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas de Santa Catarina. A Teoria Institucional considera que o comportamento do indivíduo é modelado por padrões criados e compartilhados entre os demais indivíduos, por meio da interação. Tais padrões tendem a ser legitimados pela organização, em forma de normas e regras, por considerar que são eficazes para seu funcionamento. Com vistas no objetivo estabelecido, foi realizada uma pesquisa exploratória, do tipo estudo multicase, com abordagem qualitativa. Os resultados da pesquisa identificaram o indivíduo como o principal personagem na institucionalização de hábitos e rotinas do grupo de indivíduos que compõe a controladoria nas empresas analisadas. Conclui-se que a institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria nas empresas pesquisadas de Santa Catarina ocorre pela interação do indivíduo-grupo e do grupo-indivíduo mutuamente, visto que cada indivíduo apresenta seus próprios hábitos e rotinas institucionalizados, os quais influenciam e sofrem influências dos demais indivíduos do mesmo grupo social.

ABSTRACT

To understand the inter-relationship between individuals, the organization and the environment in which they exist, with their norms and procedures, their habits and routines, has been the objective of diverse studies. From this context, the objective of this article is to check on the process of how habits and routines of controllership become institutionalized in companies in the state of Santa Catarina. Institutional Theory considers that the behavior of an individual is modeled by standards created and shared between the other individuals, by way of interaction. Such standards are legitimized by the organization in the form of norms and rules, by being considered efficient for its functioning. With established objective in view, exploratory research was conducted of the multi-case study type with a qualitative approach. The research results identified the individual as the main component in the institutionalization of habits and routines of the group of individuals responsible for the controllership in the analyzed companies. It was concluded that the institutionalization of habits and routines of controllership in researched companies in Santa Catarina occurs through the interaction of the individual with the group and the group with the individual mutually, remembering that each individual shows his own institutionalized habits and routines, which both have influence on and are influenced by the same social group.

* *Mestre em Ciências/Universidade Regional de Blumenau-FURB*

** *Profª do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis/FURB*

*** *Professor do Departamento de Contabilidade e Atuária/ FEA/USP*

Pessoas que de alguma forma possuem ligação com a controladoria, comumente, a percebem como um departamento que desenvolve suas atividades diárias de maneira rotinizada e habitual, visto que seus relatórios gerenciais são padronizados de acordo com as necessidades de seus usuários. Estes pré-determinam quais informações são necessárias e úteis no desenvolvimento de seu trabalho.

Em face do cumprimento das funções da controladoria para o atendimento de seus usuários, de fato, esta institui hábitos e rotinas em seu ambiente para a execução das atividades. Porém, tais hábitos e rotinas tanto podem ser institucionalizados de forma normativa, imposta por aqueles que detêm o poder na organização, como podem ser institucionalizados de forma imperceptível entre os indivíduos que dela fazem parte.

A Teoria Institucional considera que o comportamento do indivíduo é modelado por padrões criados e compartilhados entre os demais indivíduos, por meio da interação do indivíduo-grupo e do grupo-indivíduo. Tais padrões tendem a ser legitimados pela organização, em forma de normas e regras, por considerar que são eficazes para seu funcionamento.

Nesse contexto, a Teoria Institucional pode contribuir para entender a institucionalização ou não de determinados hábitos e rotinas da controladoria, levando em consideração a cultura dos indivíduos que dela fazem parte, assim como a cultura da organização. Diante do exposto, busca-se responder a seguinte questão-problema: *Como ocorre o processo de institucionalização dos hábitos e rotinas da controladoria em empresas de Santa Catarina?*

Tal questão constitui o objetivo geral deste artigo. Para atender ao objetivo geral, formularam-se os seguintes objetivos específicos: a) identificar hábitos e rotinas e sua institucionalização na controladoria; b) verificar a concepção sobre o indivíduo responsável pela controladoria; e, c) analisar o entendimento dos aspectos inerentes à controladoria pelos seus responsáveis.

Este estudo justifica-se pela importância do entendimento de como ocorre o processo de institucionalização de determinados hábitos e rotinas na controladoria, com vistas à interação do indivíduo-grupo e do grupo-indivíduo. A interação resulta em influências comportamentais entre ambos que, por sua vez, podem influenciar na institucionalização de hábitos e rotinas do departamento de controladoria das empresas.

O artigo está organizado em oito seções, iniciando por esta introdução. Em seguida, faz-se uma revisão da literatura, apresentando os principais elementos da Teoria Institucional, o processo de institucionalização de hábitos e rotinas, as implicações da cultura organizacional e as atribuições da controladoria. Na sequência, discorre-se sobre o método e os procedimentos da pesquisa. Após, apresentam-se os resultados da pesquisa e as conclusões sobre como ocorre o processo de institucionalização dos hábitos e rotinas da controladoria.

Teoria Institucional

Até o final da década de 40, os sociólogos americanos não reconheciam as organizações como um fenômeno social distinto, ou seja, o foco de análise dos estudos não estava nas organizações enquanto organizações. Estas se apresentavam como aspectos de problemas sociais gerais, tais como desigualdade social, relações intercomunitárias, desvio social etc. Somente a partir de então, estudos das inter-relações entre elementos estruturais, estabeleceram as bases para uma linha geral de pesquisa sociológica sobre organizações. Considerava-se que a estrutura formal refletia os esforços racionais dos decisores no sentido de maximizar a eficiência, assegurando-se coordenação e controle de atividades de trabalho (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 198).

Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005, p. 10) advertem que a emergência e o desenvolvimento da Teoria Institucional nas ciências sociais, notadamente na sociologia, na ciência política e na economia, remontam ao século dezanove. Portanto, essa abordagem se inicia muito antes das costumeiras referências às obras de Philip Selznick publicadas nas décadas de 40 e 50 do século vinte. Porém, a proliferação de discussões acadêmicas e de pesquisas sobre a Teoria Institucional é fenômeno relativamente recente, especialmente nas últimas décadas.

A partir da publicação do clássico artigo de Meyer e Rowan, em 1977, proliferaram análises organizacionais baseadas em uma perspectiva institucional (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Trabalhos com vistas na Teoria Institucional têm investigado vasta gama de fenômenos, desde a expansão de políticas de pessoal específica à redefinição da missão organizacional e suas estruturas, até a formulação de políticas nacionais e internacionais por organizações governamentais. Tolbert e Zucker (1999, p. 196) salientam que, Meyer e Rowan, inicialmente conceituaram estrutura institucional como aquela considerada, pelos membros de um grupo social, como eficaz e necessária, servindo como importante força causal de padrões estáveis de comportamento. Posteriormente, Meyer e Rowan definiram que a estrutura institucional está sujeita à desvinculação da ação. Ou seja, admitiam existir padrões instáveis de comportamento.

Os partidários da abordagem institucional consideram que o comportamento individual é modelado por padrões criados e compartilhados pela interação, mas incorporados na forma de normas e regras objetivas, cristalizadas na sociedade como concepções legitimadas sobre a maneira mais eficaz de funcionamento das organizações (FONSECA; MACHADO-DA-SILVA, 2002, p. 98).

Do exposto, à luz da Teoria Institucional, entende-se que há uma reciprocidade mútua do comportamento entre os indivíduos por meio da interação da convivência, caracterizando-se em normas e regras de comportamento. Porém, tais normas e regras de comportamento precisam estar de acordo com o funcionamento considerado eficaz por determinada organização. Nesse sentido, a controladoria, tida como um departamento da organização, é composta por indivíduos com determinados comportamentos que, de maneira geral, passam a fazer parte do comportamento da controladoria.

O interesse pela Teoria Institucional nas ciências sociais tem aumentado, e três enfoques dessa teoria podem ser observados, também, na literatura contábil, mesmo que não seja tema recorrente: a) nova sociologia institucional (NIS - *New Institutional Sociology*); b) Nova Economia Institucional (NIE - *New Institutional Economics*); e, c) velha economia institucional (OIE - *Old Institutional Economics*) (GUERREIRO *et al.*, 2005, p. 97). Conforme os autores, “embora essas teorias tenham diferentes origens e raízes filosóficas diversas, elas compartilham um interesse comum pelos temas *instituição e mudança institucional*”.

A seguir, descrevem-se, brevemente, os três enfoques da Teoria Institucional, de acordo com Guerreiro *et al.* (2005, p. 97-99):

- a) NIS (*New Institutional Sociology*), nova sociologia institucional - enfoca as organizações configuradas dentro de uma grande rede de relacionamentos inter-organizacionais e sistemas culturais. As crenças, normas e tradições do ambiente institucional influenciam o relacionamento das organizações. O ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade;
- b) NIE (*New Institutional Economics*), nova economia institucional - foca o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição. O ambiente institucional é caracterizado como um elemento central para o entendimento da evolução de uma indústria e da estratégia das empresas nele inseridas. O ambiente institucional exerce grande influência no comportamento das organizações econômicas. Estas podem ser consideradas como grupos de indivíduos

envolvidos por um propósito comum de alcançar seus objetivos por meio das transações com o mercado;

- c) OIE (*Old Institutional Economics*), velha economia institucional - foca a instituição como o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões. Burns e Scapens (2000, p. 6 *apud* GUERREIRO *et al.*, 2005, p. 99) citam que “a instituição diz respeito a uma forma de coerência social imposta sobre uma atividade humana, por meio da produção e reprodução de *hábitos estabelecidos de pensamento e ação*”. Conforme Guerreiro *et al.* (2005, p. 99), “as instituições desenvolvem-se pelo processo de rotinização da atividade humana. Dessa forma, as idéias de hábitos e instituições estão conectadas com o conceito de rotinas”.

Machado-da-Silva e Gonçalves (1999, p. 220) citam que a teoria institucional é resultado da convergência teórica originada, principalmente, da sociologia, da ciência política e da economia, “que busca incorporar em suas proposições a idéia de instituições e de padrões de comportamento, de normas e de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais se encontram imersos indivíduos, grupos e organizações”.

Portanto, a Teoria Institucional está centrada no estudo do inter-relacionamento entre o indivíduo, a organização e o ambiente. Fonseca e Machado-da-Silva (2002) mencionam que, na abordagem institucional, o indivíduo se comporta como ator social ao formular ações estratégicas com base nos significados atribuídos às regras de funcionamento das organizações, regras estas institucionalizadas na sociedade. A organização, por sua vez, é reconhecida como arena social ou componente do sistema de relações de um campo específico, formado por atividades padronizadas e articuladas, que expressam normas e regras sociais. O ambiente, independente de sua localização geográfica no campo externo, representa o setor social, composto por organizações que fabricam e oferecem produtos e serviços similares.

O Quadro 1 apresenta uma síntese da abordagem institucional em relação ao indivíduo, a organização e ao ambiente.

Quadro 1 – Componentes da Abordagem Institucional

Indivíduo	Organização	Ambiente
<p>Ator social</p> <ul style="list-style-type: none"> • ser social; • formulação de estratégias conforme significados atribuídos às regras de funcionamento organizacional, institucionalizadas na sociedade. 	<p>Arena social</p> <ul style="list-style-type: none"> • componente do sistema de relações de um campo específico; • atividades padronizadas e conectadas; • normas e regras sociais. 	<p>Setor social</p> <ul style="list-style-type: none"> • campo externo; • organizações que oferecem produtos e serviços semelhantes; • organizações que estipulam regras de funcionamento e de obtenção da legitimidade ambiental.

Fonte: adaptado de Fonseca e Machado-da-Silva (2002, p. 99-104).

Segundo Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005, p. 30), a mera inclusão da categoria do poder como elemento de análise predominante do processo de institucionalização não se consubstancia em uma abordagem que contempla a mudança institucional em toda a sua plenitude. Os autores destacam que, “além de se concentrar em estruturas e ações, é necessário identificar o significado atribuído a elas pelos atores sociais e o papel deles no processo desencadeador da mudança”. Entendem que, “quando se considera o aspecto interpretativo, compreende-se então que, juntamente com a dominação, a legitimidade constitui o poder”.

A organização obtém legitimidade ao demonstrar que atua de acordo com os valores, crenças e regras estabelecidas no ambiente da sociedade. Daft (1999, p. 347) destaca que “a legitimidade é definida como a perspectiva de que as ações de uma organização são desejáveis, corretas e apropriadas dentro do sistema de normas, valores e crenças do ambiente”. Dias Filho e Machado (2004, p. 32) citam que “a Teoria Institucional enfatiza que, se as organizações querem receber suporte e ser percebidas como legítimas, devem se articular em torno de regras e crenças institucionalizadas”.

No cotidiano das organizações, estas procuram estabelecer suas atividades de acordo com padrões considerados como referência e consolidados entre as demais organizações. Tal atitude é oriunda da necessidade de aceitação pelo ambiente onde estão inseridas. Porém, em outras situações, as organizações podem desejar pelo não seguimento de tais padrões já legitimados, colocando em risco sua própria continuidade (FONSECA; MACHADO-DA-SILVA, 2002).

Assim como existem indivíduos que observam seu ambiente de forma racional, questionável, existem também indivíduos que aceitam de maneira inquestionável as normas e regras instituídas, tanto nas organizações como na sociedade. Tolbert e Zucker (1999) salientam que, ao contrário do modelo racional, o modelo institucional baseia-se na premissa de que os indivíduos aceitam e seguem as normas sociais instituídas sem quaisquer reflexões, ou mesmo resistência comportamental, preocupando-se somente com a defesa de seus interesses.

Segundo Dias Filho e Machado (2004, p. 33), “nem sempre as organizações adotam este ou aquele procedimento por considerá-lo o mais racional em dada circunstância. Ao contrário, suas escolhas podem ser guiadas por uma concepção institucionalizada do que é visto como o melhor, o mais adequado, o racional, o justo, etc”. A partir desse contexto, e fazendo uma relação com a controladoria, denota-se que esta, também, pode adotar determinados procedimentos de maneira racional ou, então, adotá-los de acordo com a percepção já instituída no ambiente, como sendo os melhores, os ideais, os adequados.

Processo de Institucionalização

De acordo com Galliano (1981, p. 292), “em sociologia, o termo ‘institucionalização’ refere-se tanto ao processo pelo qual uma norma, ou conjunto de normas, é aceita por um grupo social e incalcada na personalidade de seus membros como ao resultado final desse processo”. Motta (2003, p. 46) cita que “o processo de institucionalização considera as interações dos indivíduos e as relações de poder das quais eles participam”.

Portanto, padrões normativos, aceitos e obrigatórios no ambiente organizacional, se caracterizam como processos institucionalizados, porém, o deixam de ser quando os indivíduos do grupo não correspondem ao padrão intitulado e estipulado pela organização. Nesse sentido, Galliano (1981, p. 292) menciona que “essa utilização do termo instituição só é indevida se nos esquecermos de que o comportamento efetivo dos indivíduos componentes desses grupos não é necessariamente correspondente ao estipulado pelo padrão”.

Para Guerreiro *et al.* (2005, p. 99-100), uma instituição apresenta algumas características específicas:

- a) caráter coletivo - as instituições são estruturadas por meio de rotinas definidas por pensamentos e hábitos formalizados e aceitos por pessoas de um determinado grupo social;
- b) caráter de dar significado ao comportamento organizacional - as instituições permitem aos indivíduos e grupos dentro da organização, dar significado às suas atividades do dia-a-dia;
- c) caráter objetivo - as instituições definem padrões de comportamento que são esperados de um determinado grupo social;

- d) caráter normativo - as instituições geralmente espelham regras estabelecidas para a organização, porém, isso nem sempre ocorre. Existem regras que não são aceitas pelo grupo social;
- e) caráter de não questionamento - os membros do grupo aceitam a instituição de forma inquestionável;
- f) caráter repetitivo - a instituição implica um hábito, rotina e, portanto, em repetição de ações;
- g) caráter de estabilidade - o período de tempo em que perduram as instituições é bastante variável. Existem instituições que possuem uma vida curta e outras, uma vida mais longa. Porém, todas têm certo período de tempo em que são prevaletentes e, durante esse período de tempo, existe estabilidade;
- h) caráter de orientar ações - quanto mais ampla e profundamente uma instituição é aceita, mais provável a sua influência no sentido de direcionar ações e resistir a mudanças.

Assim, um hábito, conforme Guerreiro *et al.* (2005), para se caracterizar como instituído, requer que se apresente coletivamente com significado e finalidade para o grupo, com regras estabelecidas e aceitas de forma inquestionável, mesmo que em algumas situações não apresente consenso. Também requer que seja reproduzido em grupo, mantendo-se de forma estável por um período de tempo, podendo ser por um curto ou longo período, e ter capacidade de orientação às ações a serem tomadas.

Passalongo, Ichikawa e Reis (2004, p. 23) ressaltam que, “para a total institucionalização, são necessários os seguintes efeitos conjuntos: a) baixa resistência da oposição; b) efetiva promoção e apoio cultural dos defensores; e c) correlação positiva devidamente comprovada entre estrutura modificada pelo processo institucional e resultados obtidos”. Ou seja, para que uma norma, regra ou mesmo um hábito seja institucionalizado, precisa ser aceito pela grande maioria dos indivíduos, mesmo que estes não concordem totalmente com tal instituição. Além disso, tais instituições precisam ser valorizadas pelos seus defensores, principalmente pela comprovação dos resultados obtidos.

O processo de institucionalização de uma prática, como, por exemplo, a adoção continuada de determinado procedimento pela controladoria, é constituído de etapas seqüenciais, conforme definidas por Tolbert e Zucker (1999, p. 206):

- a) habitualização - é o processo pelo qual alguns estímulos formam uma base empírica, tornando-se habituais em virtude de apresentar menos desgaste de recursos. Nesse momento, a norma pode adquirir significados próprios e, conseqüentemente, impessoalidade;
- b) objetificação - é o momento em que a norma passa a ser generalizada pelo seu significado intrínseco à estrutura normativa, difundindo-a entre todos os membros da organização;
- c) sedimentação - momento em que a norma está totalmente sedimentada e, conseqüentemente, institucionalizada na organização.

Dias Filho e Machado (2004, p. 35) explicam que a etapa de habitualização “refere-se ao desenvolvimento de comportamentos padronizados para a solução de problemas e à associação de tais comportamentos a estímulos particulares”. Salientam, ainda, que, nesse estágio a prática é denominada pré-institucionalizada. A fase da objetificação é fruto de evidências colhidas junto a uma variedade de fontes, como noticiários, observação direta, visando avaliar os benefícios associados à adoção de uma nova regra ou procedimento. Os efeitos observados em outras organizações podem influenciar a próxima decisão de adoção. Por fim, a fase de sedimentação é a última etapa do processo de institucionalização de uma prática, norma ou qualquer outro elemento de uso organizacional.

Os conceitos de hábitos, rotinas e instituições são utilizados por Burns e Scapens (2000) para sugerir que as práticas contábeis podem se tornar rotinizadas e, através do tempo, passar a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização (*taken-for-granted*), ou seja, pressuposições e

crenças profundamente instaladas na cultura do grupo social e aceitas de maneira automática, de forma que as pessoas nem cogitam indagar sobre elas. Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando se tornam amplamente aceitas na organização e são vistas como formas inquestionáveis de controle gerencial. Dessa forma, a contabilidade gerencial como uma instituição corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, e tanto impacta outras instituições no âmbito da organização quanto é moldada por elas.

Burns e Scapens (2000) apresentam uma estrutura conceitual para explicar o processo de institucionalização. A dinâmica do modelo demonstra a ligação entre o campo institucional e o campo da ação por meio dos processos de: a) codificação; b) incorporação; c) reprodução; e, d) institucionalização. Num primeiro momento, o campo institucional codifica princípios institucionais em regras e rotinas e, na seqüência, os atores, com base em suas ações e interações no campo da ação, incorporam as regras e rotinas que codificam os princípios institucionais. O comportamento repetitivo dos atores provoca a reprodução de regras e rotinas e, finalmente, essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas, constituindo novos elementos do campo institucional.

Depreende-se do exposto, que, para uma estrutura normativa ser considerada totalmente instituída, não basta a imposição ou adoção de um conjunto de normas. É preciso que elas sejam praticadas pelo grupo, tornando-se habituais pela experiência e não pelo estudo. Também precisam se tornar comuns entre todos, para só, então, se tornarem totalmente institucionalizadas.

Hábitos e Rotinas

Instituições e hábitos, de acordo com Guerreiro, Frezatti e Casado (2004), estão conectados pelo conceito de rotina. Barley e Tolbert (1997, p. 96) explicam que "as instituições são regras compartilhadas e tipificações que identificam categorias de atores sociais e suas atividades próprias como rotinas". Hábito engaja formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas, é a tendência para a repetição de respostas (BECKER; LAZARIC, 2004). Ainda, Becker e Lazaric (2004) conceituam rotinas como hábitos formalizados e incorporados ao comportamento, fortalecidos pelo processo de repetição para o atendimento de regras, podendo tornarem-se práticas inquestionáveis e serem compreendidas como padrões de atividade.

Pode-se inferir que há um laço estreito entre os hábitos e rotinas, seja na esfera individual ou coletiva. Pela repetição sucessiva de um determinado uso, costume, institui-se um hábito. A rotina, por sua vez, pode ser considerada a mantenedora de tais hábitos, visto que, sem eles, a rotina não se institucionalizaria.

A estruturação da personalidade do indivíduo tem relação com sua vinculação e relacionamento com o grupo social onde está inserido. Bleger (1984) estabelece esta mesma relação entre a personalidade do indivíduo e a organização quando a caracteriza como um conjunto de grupos distribuídos num organograma e que interagem num determinado espaço físico, podendo ser uma escola ou uma empresa, por exemplo.

A organização "é um componente do sistema de relações de um campo específico, formado por atividades padronizadas e articuladas, que expressam normas e regras sociais" (MACHADO-DA-SILVA, 2004, p. 253). De acordo com o autor, a Teoria Institucional, nesse contexto, enfatiza a relação entre a organização e o ambiente onde está inserida. Ao invés de compreender a organização e o ambiente como entidades separadas, são considerados unidos e vinculados num processo de mútua constituição.

A relação da personalidade nas e pelas organizações é possível, conforme Bleger (1984), pois existem os aspectos organizados e normativos da personalidade que fazem as normas e pautas de conduta das organizações, sendo que a

relação entre os indivíduos é condição para um trabalho em comum, pautado por normas e regras. Estas são consideradas como aspectos institucionalizados no grupo, em que a tendência é anular as diferenças entre os indivíduos e as tarefas.

Daft (1999, p. 7) explica que “organizações são entidades sociais que são dirigidas por metas, são projetadas como sistemas de atividades deliberadamente estruturados e coordenados e são interligados ao ambiente externo”. O autor salienta que os principais elementos de uma organização não são as estruturas físicas ou o conjunto de políticas e procedimentos, mas sim a interação das pessoas que a compõem. Menciona, ainda, que “as organizações são compostas por pessoas e seus inter-relacionamentos. Uma organização existe quando as pessoas interagem entre si para realizar funções essenciais que auxiliem a alcançar as metas”.

Os indivíduos são influenciados pelo grupo social no qual estão inseridos, e este, por sua vez, também sofre influência dos indivíduos de seu meio. Mosimann e Fisch (1999, p. 25) ressaltam essa assertiva quando citam que “as crenças, as convicções e o nível de saber ditam os padrões individuais de comportamento que, por sua vez, influenciam os padrões de comportamento dos grupos e são por estes influenciados”.

De maneira geral, todos os grupos sociais apresentam um tipo de cultura específica. As organizações, também caracterizadas como grupos sociais, possuem sua cultura, denominada organizacional. A cultura organizacional é formada pela união das culturas das diversas áreas da organização. A cultura das diversas áreas, por sua vez, é formada pela cultura presente em cada indivíduo. Em outras palavras, a cultura da organização, das áreas e dos indivíduos que delas fazem parte, interagem entre si, formando uma única cultura, aceita pelo grande grupo.

Dias (2003, p. 18) afirma que “conhecemos uma cultura através de suas manifestações concretas, examinando os elementos culturais existentes dentro de um território ocupado por determinada comunidade cultural – uma localidade, região ou país, por exemplo”. Pode-se dizer que as crenças, valores, normas, linguagem, religião, política, hábitos alimentares, entre outros, são elementos culturais que caracterizam a cultura de um determinado povo.

Cultura organizacional “é o conjunto de valores, crenças e entendimentos importantes que os integrantes de uma organização têm em comum. A cultura oferece formas definidas de pensamento, sentimento e reação que guiam a tomada de decisões e outras atividades dos participantes de uma organização” (DIAS, 2003, p. 41).

Guerreiro, Frezatti e Casado (2004) mencionam que o indivíduo é o átomo fundamental dos grupos sociais, visto que o entendimento da formação dos hábitos ocorre pelo entendimento da adoção de hábitos e influências que os indivíduos admitem participando de um determinado grupo social. Em vista disso, pode-se considerar que o ajuste necessário entre a formação de hábitos e a adoção de tais hábitos se caracteriza pela interação indivíduo-grupo social, assim como, grupo social-indivíduo.

Conforme Guerreiro *et al.* (2005, p. 99), “a caracterização de hábitos envolve uma pré-disposição ou tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas”. Salientam ainda que, “embora hábitos estejam na esfera pessoal, as rotinas podem envolver um grupo de pessoas, e assim as rotinas se tornam os principais componentes das instituições”. Logo, “as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados que incorporam comportamentos baseados em regras”.

As regras são necessárias para coordenar e dar coerência às ações de um grupo de pessoas, segundo Scapens (1994), pois por meio da repetição do processo de atendimento às regras, o comportamento se torna programático. Assim, subentende-se que, quando as ações de determinado grupo são programadas, as regras são necessárias, visto que elas proporcionam coordenação das atividades, instituindo-se, assim, a rotina de tal grupo.

Tolbert e Zucker (1999, p. 204) citam que “ações tornadas habituais referem-se a comportamentos que se desenvolveram empiricamente e foram adotados

por um ator ou grupo de atores a fim de resolverem problemas recorrentes". Tais comportamentos se tornam habituais a partir do momento em que o indivíduo, individual ou coletivamente, evocar uma ação a um estímulo com o mínimo esforço e de forma espontânea, desapercibida. Nesse caso, a ação passou pelo processo de institucionalização para se tornar uma ação institucionalizada no indivíduo, compartilhada ou não, pelo grupo do qual faz parte.

Galliano (1981, p. 294) observa que "qualquer atividade humana está sujeita ao hábito. Uma ação que se repete com muita frequência acaba se moldando a um padrão. Tal padrão pode, em seguida, ser reproduzido como economia de esforço". Nesse sentido, nos procedimentos operacionais do cotidiano, o indivíduo sempre procurará reproduzir os trabalhos iguais da mesma forma com o menor esforço possível, passando a fazer parte de sua rotina. Para o autor, "o estabelecimento de hábitos proporciona conforto psicológico ao indivíduo, pois reduz a necessidade de tomar decisões sobre o número de opções".

Existem maneiras diferentes de executar uma tarefa; o hábito de fazê-la reduz as maneiras diferentes a uma única, tornando desnecessário que cada tarefa seja novamente definida, etapa por etapa, proporcionando certa especialização ao indivíduo. Segundo Berger e Luckmann (1990, p. 78), "estes processos de formação de hábitos que precedem toda institucionalização, na verdade podem ser aplicados a um hipotético indivíduo solitário, destacado de qualquer interação social". Na seqüência, Berger e Luckmann (1990, p. 79) mencionam que, "empiricamente, a parte mais importante da formação do hábito da atividade humana é coextensiva com a institucionalização desta última".

Embora preconizada a idéia que, uma vez instituídos, os hábitos e as rotinas tendem a persistir, há possibilidade de mudá-los ou mesmo extingui-los, mas fica a critério do indivíduo. Se o indivíduo perceber seu meio como sendo "eu sempre fiz assim", sua rotina estará estabelecida, e mudanças não ocorrerão com muita facilidade, a não ser que este assim o desejar. No entanto, hábitos e rotinas percebidos como empecilhos ao bom andamento das atividades precisam ser revistos, mesmo que façam parte da cultura organizacional.

Hábitos, rotinas e práticas quando institucionalizados passam a ser elementos da cultura organizacional. De acordo com Kostova (1999), práticas refletem os modos estabelecidos de administrar as funções organizacionais. Elas refletem o conhecimento compartilhado e competência da organização. São valores introduzidos e possuem significado para os membros da organização que vão além de eficiência técnica. Elas tendem a ser externa e internamente legitimadas, aceitas e aprovadas pelo ambiente externo legitimado e empregadas como o modo de fazer certas tarefas.

Crenças, valores, hábitos, rotinas, práticas, normas e regras aceitas pelos indivíduos e institucionalizadas na estrutura organizacional, são características que definem a cultura da organização. Mesmo que a controladoria faça parte da organização, também apresenta, direta ou indiretamente, uma cultura organizacional própria. A cultura organizacional da controladoria pode ser moldada pelos gestores de maneira impositiva, ou moldada de acordo com a cultura dos indivíduos que dela fazem parte.

Atribuições da Controladoria

Borinelli (2006, p. 95), com intuito específico de formatar uma estrutura conceitual básica da controladoria, propõe organizá-la em três perspectivas: "perspectiva 1 – aspectos conceituais (o que é); b) perspectiva 2 – aspectos procedimentais (como funciona); e c) perspectiva 3 – aspectos organizacionais (como se materializa nas organizações)". Essa proposição delineou, em sua tese de doutorado, com base em pesquisa bibliográfica sobre a forma de construção de uma teoria e no modo como são abordados, segmentados e discutidos na literatura, os tópicos relacionados ao tema.

De forma mais ampla, Mosimann e Fisch (1999, p. 88) concebem a controladoria sob duas vertentes: como um órgão administrativo e como uma área do conhecimento humano. Enquanto órgão administrativo, explicam que ela possui sua “missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa”. Como área do conhecimento humano, os autores destacam que ela se consubstancia de “fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências”.

Enquanto órgão administrativo, a controladoria tem como principal função promover esforços para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Figueiredo e Caggiano (1997), Guerreiro, Catelli e Pereira (2001) e Peleias (2002) mencionam que a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.

O *controller*, pessoa responsável pelo órgão denominado de controladoria, precisa conhecer de forma sistemática e global toda a organização, assim como as diversas áreas de responsabilidade, uma vez que o sucesso global da organização depende do sucesso conjunto das áreas. Mosimann e Fisch (1999, p. 90) entendem que a missão da controladoria é “otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”.

A missão da controladoria implica integrar a missão das demais áreas de responsabilidade, e estas, com a missão da organização. Cada área de responsabilidade da organização possui sua própria missão, que precisa estar sintonizada com a missão da organização como um todo.

Segreti, Peleias e Rodriguez (2005, p. 5) expõem que “a Controladoria tem, entre suas atribuições, a função de organizar e reportar dados relevantes no processo decisório, desempenhando, portanto, um papel estratégico no conceito de *accountability*, suportado pelas teorias da decisão, mensuração e informação”. Kanitz (1977, p. 7-8) sintetiza as funções da controladoria em:

- a) informação - compreende os sistemas contábil e financeiro da empresa;
- b) motivação - prevê o efeito de novos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente envolvidas;
- c) coordenação - centralizadora das informações, podendo identificar eventuais inconsistências dentro da empresa, tão logo tenham ocorrido, assessorando, assim, a direção, sugerindo soluções;
- d) avaliação - interpretação e avaliação da qualidade dos resultados, com vistas a corrigir possíveis pontos negativos;
- e) planejamento - avaliação se os planos projetados são consistentes e viáveis, aceitos e coordenados, alcançados ou não;
- f) acompanhamento - verificação e controle da evolução e desempenho dos planos traçados, a fim de corrigir falhas ou revisá-los.

Conforme Borinelli (2006, p. 99), “mesmo que as empresas se diferenciem em porte ou setor de atividade, certo conjunto de atividades sempre estará presente. Isso implica que as funções de Controladoria podem, então, sofrer variações na forma como são desenvolvidas e distribuídas, mas não no rol de funções a se desenvolver”.

Edwards *et al.* (1995) destacam que as organizações requerem tanto dos *controllers* como da controladoria oito propriedades, sendo elas: a melhor informação para o processo decisório, direção segura para a corporação, foco no planejamento para o futuro ao invés de focar o passado, auxílio em novos negócios, qualidade pessoal acumulada, uma perspectiva global, eficiência e efetividade.

Embora o *controller* seja usualmente responsável pelo projeto e pela operação de sistemas que coletam, relatam e controlam informações, o uso destas, no controle, é de responsabilidade dos executivos de linha. O *controller* pode também ser responsável pelo desenvolvimento e pela análise de avaliações dos controles, e por recomendações aos executivos. Além disso, pode controlar o respeito aos limites de gastos instituídos pelo executivo-chefe, controlar a inte-

gridade do sistema contábil e ser responsável pelas medidas de segurança dos ativos contra furtos e fraudes (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002, p.156).

A controladoria como área de responsabilidade dentro da organização se alimenta de dados e informações gerados pela contabilidade de custos, contabilidade financeira, contabilidade gerencial, entre outras. A contabilidade gerencial, por sua vez, é a que apresenta maior aproximação com a controladoria em vista da conformidade entre seus objetivos e funções. Em pesquisa realizada por Soutes (2006, p. 47) sobre uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras, o autor constatou que as funções da contabilidade gerencial englobam a "geração de informações gerenciais e o assessoramento à Diretoria e todos os gestores da empresa em assuntos relativos a impactos econômicos-financeiros".

Mesmo que as atribuições do *controller* variem de acordo com o porte e necessidades das empresas, Figueiredo e Caggiano (1997, p. 27) citam que "o *controller* é o chefe da contabilidade, aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa, embora suas funções não tenham que se restringir apenas às funções contábeis". Nesse sentido, a controladoria tem como encargo, monitorar os gestores pela busca da eficiência do resultado econômico-financeiro, assim como, salvaguardar os bens patrimoniais.

A controladoria, da mesma forma como as organizações, necessita promover constantes mudanças e aperfeiçoamentos de suas atividades, visando adequar-se às mudanças percebidas no ambiente externo. Guerreiro *et al.* (2005, p. 93) mencionam que, no âmbito das empresas, mudanças ocorreram em relação às novas formas de tecnologia, produção de bens e serviços, comunicação, formas de entendimento das necessidades dos clientes, entre outras.

Nesse meio de mudanças, Esselstein (2001, p. 46) ressalta que as organizações requerem da controladoria de agora, garantia e integridade da informação, serviços de tecnologia, consultoria administrativa, desempenho administrativo, planejamento financeiro, integração global e comunicação. O autor enfatiza a importância e presença necessária da comunicação na controladoria, em virtude dela estar integrada com os demais departamentos da organização, se apresentando como elo de comunicação entre ambos, necessário ao desenvolvimento e continuidade das atividades da organização.

Tais mudanças são necessárias visto que tem por finalidade principal suprir os gestores com informações necessárias à maximização dos resultados e, conseqüente, continuidade da organização. Para tanto, todos os indivíduos que dela fazem parte precisam estar compromissados com os objetivos, tanto da controladoria, como da organização. Nessa fase de re-adequação da controladoria, os hábitos e rotinas nela institucionalizados podem comprometer o sucesso e objetivos pretendidos.

Método e Procedimentos da Pesquisa

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória. Segundo Gil (1996, p. 45), a pesquisa exploratória "tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que essas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições".

A pesquisa exploratória foi realizada por meio de um estudo de multicasos. Estudos multicasos, para Triviños (1987), diferem do estudo comparativo de únicos casos por proporcionarem ao pesquisador a possibilidade de estudar dois ou mais sujeitos, organizações etc. Os elementos de análise compreenderam os responsáveis pelo departamento de controladoria das empresas objeto de estudo.

O estudo de multicasos foi realizado em quatro empresas de Santa Catarina, que possuem departamento de controladoria. As empresas objeto de estudo localizam-se no oeste do estado e são consideradas de médio porte, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (<http://receita.fazenda.gov.br>). Tais empre-

sas foram selecionadas para compor a amostra por acessibilidade. Vergara (2004, p. 51) menciona que, em amostras por acessibilidade, o pesquisador seleciona os elementos (empresas, pessoas, produtos, outros) pela facilidade de acesso a eles.

Para obtenção dos dados da pesquisa elaborou-se um questionário com 15 perguntas abertas e fechadas de múltipla escolha, com igual conteúdo para as quatro empresas participantes da pesquisa. Mesmo nas questões de múltipla escolha, os respondentes podiam acrescentar outras situações não relacionadas no questionário. Foi anexado ao questionário um glossário de palavras-chave da pesquisa (Teoria Institucional, institucionalização, hábitos e rotinas e cultura organizacional).

De acordo com Marconi e Lakatos (2005, p. 98), "questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador". Os questionários foram enviados via correio eletrônico para os responsáveis do departamento de controladoria das empresas, objeto de estudo, na segunda quinzena do mês de agosto de 2006, sendo que os mesmos retornaram os questionários devidamente respondidos, nesse mesmo período.

De posse de tais questionários respondidos, procedeu-se a análise de conteúdo. De acordo com Bardin (2006, p. 37), a análise de conteúdo compreende um

conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos a condições de produção/percepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

O conteúdo foi analisado em três perspectivas: a) hábitos e rotinas e sua institucionalização na controladoria; b) concepção sobre o indivíduo responsável pela controladoria; c) entendimento dos aspectos inerentes à controladoria pelos seus responsáveis.

Para análise do conteúdo das respostas ao instrumento de pesquisa utilizou-se a abordagem qualitativa. Segundo Richardson (1999, p. 80), "os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais". Ressalta que, pela influência de pesquisadores franceses, os aspectos qualitativos foram introduzidos na aplicação do método de análise de conteúdo, sendo atualmente uma técnica interessante para estudos de interação entre indivíduos e para compreensão da comunicação.

Como principais limitações desta pesquisa destacam-se: o número de empresas pesquisadas; o fato do responsável não ter a designação de *controller*, que pode, por vezes, comprometer a institucionalização da controladoria; o número de indivíduos que fazem parte da controladoria, visto que em duas empresas os responsáveis por ela são seus únicos integrantes e nas outras duas, não passa de cinco membros.

Análise dos Resultados da Pesquisa

Visando proporcionar melhor entendimento dos resultados da pesquisa, vincularam-se as questões do questionário e as respectivas respostas das quatro empresas objeto de estudo, caracterizadas como empresas A, B, C e D, aos objetivos específicos do presente estudo.

Caracterização das empresas multicasos

Para o desenvolvimento do estudo, as empresas objeto de pesquisa foram denominadas como empresa A, B, C e D. Esse procedimento visa resguardar a exposição das empresas frente aos resultados obtidos. O Quadro 2 apresenta as empresas pesquisadas.

Quadro 2 – Caracterização das Empresas Multicasos

Empresas	A	B	C	D
Ano de fundação	2000	1978	1963	1962
Atividade principal	Prestação de serviços educacionais – nível de graduação e pós-graduação (<i>latu sensu</i>)	Indústria de artigos esportivos - calçados e confecções	Concessionária de veículos	Concessionária de máquinas e equipamentos agrícolas
Número de empregados	105	9.000	37	34
Porte da empresa – RIR	Médio	Médio	Médio	Médio
Missão da empresa	Oferecer uma educação inovadora com qualidade em seu conteúdo e nos meios de ensino, buscando a formação do cidadão e a contribuição para o desenvolvimento regional.	Ser a melhor e mais eficaz empresa do segmento, oferecendo produtos desejados pelos consumidores, de forma ágil e criativa, gerando ganho aos clientes, colaboradores e acionistas, com ética e responsabilidade social e ambiental.	Comercialização de veículos da marca Volkswagen e prestação de serviço através da assistência técnica com qualidade reconhecida e oferecer a melhor relação custo <i>versus</i> benefício aos nossos clientes para continuidade da empresa	Satisfazer as necessidades e expectativas dos clientes. Obter lucratividade visando o desenvolvimento da empresa e o retorno do investimento dos acionistas. Contribuir para a qualidade de vida e o progresso profissional de seus colaboradores.

Fonte: dados da pesquisa

Conforme o Quadro 2, as empresas B, C e D apresentam indícios de sua legitimidade junto ao ambiente onde estão inseridas, haja vista que estão atuando no mercado praticamente três décadas. Apesar da empresa A ser relativamente nova, não significa que esta não esteja também legitimada no ambiente onde está inserida.

A legitimidade mencionada fundamenta-se em Daft (1999, p. 347), que a concebe na condição de que “as ações de uma organização são desejáveis, corretas e apropriadas dentro do sistema de normas, valores e crenças do ambiente”. Ainda que de forma restrita, mas a durabilidade de uma organização pode ser um indicador de que ela é percebida como legítima, uma vez que tende a se articular em torno de regras e crenças institucionalizadas.

Nota-se, de forma geral, semelhanças entre as empresas B, C e D com relação à descrição de sua missão, particularmente quando se observa que atender as necessidades e expectativas dos clientes é a principal preocupação, além da rentabilidade e continuidade no mercado. Os elementos da missão precisam ser institucionalizados para se tornarem efetivos nas organizações.

Hábitos e rotinas e sua institucionalização na controladoria

No Quadro 3, apresentam-se as perguntas fechadas do questionário com as respectivas respostas dos responsáveis pela controladoria, referente aos hábitos e rotinas institucionalizados na controladoria.

Quadro 3 – Hábitos e rotinas institucionalizados na controladoria

Quais alternativas você acredita que representam os hábitos da controladoria?	A	B	C	D
Pedir envolvimento e presteza dos profissionais, incentivando a busca contínua de novas formas de desenvolver as atribuições na direção das melhores práticas de controladoria	X	X		X
Controlar gastos e custos	X			X
Identificar erros e culpados	X			
Verificar em outras empresas (podendo ser de concorrentes ou não) como o departamento de controladoria executiva determinados procedimentos no cumprimento de suas funções, para então verificar a viabilidade de se empregar algum desses procedimentos, tido como eficiente, dentro da própria controladoria	X		X	X
Incentivar maior desempenho e premiá-lo	X			X
Contratar profissionais com o perfil para cada função	X			
Coibir fofocas e preservar bom relacionamento	X			
Apresentar sempre a postura que a função exige	X			
Mostrar e exigir comportamento adequado	X			
Quais alternativas você acredita que representam a rotina da controladoria?				
Fornecer demonstrativos contábeis à direção até o quinto dia de cada mês referente ao mês anterior	X	X	X	X
Promover reuniões semanais e/ou mensais com a direção	X	X	X	X
Fornecer relatórios de desempenhos de setores específicos	X	X	X	X
Averiguar, diariamente, os jornais	X	X		X
Analisar e repassar, diariamente , à direção fluxo financeiro.	X	X		X
Verificar, mensalmente, o banco de horas do pessoal	X		X	X
Consultar desempenho das vendas por setor (diário, semanal; mensal)	X	X		X
Averiguar, permanentemente, todos os controles internos de salvaguarda do patrimônio da empresa		X		
Elaborar e acompanhar, mensalmente, a execução do orçamento		X		
Dar suporte ao planejamento estratégico com os indicadores de gestão estratégica		X		
Coordenar o comitê de planejamento tributário		X		
Analisar os controles internos e sugerir melhorias	X			
Avaliar o desempenho da gestão	X			
Antes de fornecer informações, averiguar sua veracidade	X			
Como determinados procedimentos são institucionalizados na controladoria?				
Pelo uso da racionalidade, ou seja, instituídos por apresentarem lógica e justificativa para seu uso, levando em consideração as necessidades que a controladoria apresenta para cumprir suas funções.	X		X	
Legitimados pelo contínuo aperfeiçoamento, ou seja, quando implantado um novo procedimento, este passa por um processo de aprimoramento até sua maximização, que é representada pela sua capacidade de ser eficiente e eficaz.		X		X

Fonte: dados da pesquisa

Definir com precisão o quê e quais são os hábitos de determinada pessoa ou grupo de pessoas não é tão simples assim, visto que no cotidiano são, freqüentemente, repetidos de maneira automática, o que os torna imperceptíveis à atenção do executante. Ainda que outras alternativas também tenham sido consideradas como hábitos da controladoria, duas delas apresentaram maior relevância: Pedir envolvimento e presteza dos profissionais, incentivando a busca contínua de novas formas de desenvolver as atribuições na direção das melhores práticas de controladoria; e Verificar em outras empresas (podendo ser de concorrentes ou não) como o departamento de controladoria destas executa determinados procedimentos no cumprimento de suas funções, para então verificar a viabilidade de se empregar algum desses procedimentos, tido como eficiente, dentro da própria controladoria.

Na questão que buscou investigar quais alternativas o respondente acredita que representam os hábitos da controladoria, constatou-se a tendência para a repetição de respostas, conforme preconizado por Becker e Lazaric (2004), em duas alternativas. As alternativas predominantemente indicadas pelo *controller* das empresas pesquisadas confirmam o pressuposto de Guerreiro *et al.* (2005, p. 99), de que “a caracterização de hábitos envolve uma pré-disposição ou tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas”.

Assim como os hábitos, a rotina também pode passar despercebida pelos indivíduos. Porém, sua caracterização apresentou maior consenso entre os respondentes, do que os hábitos. Verifica-se consenso nas respostas quanto às rotinas de: Fornecer demonstrativos contábeis à direção até o quinto dia de cada mês referente ao mês anterior; Promover reuniões semanais e/ou mensais com a direção; Fornecer relatórios de desempenhos de setores específicos. Nas empresas B, C e D também houve consenso nas respostas quanto às rotinas de: Averiguar, diariamente, os jornais; Analisar e repassar o fluxo financeiro diariamente; Verificar, mensalmente, o banco de horas do pessoal; Consultar o desempenho das vendas por setor (diária, semanal ou mensal).

Na pergunta ao *controller* das empresas sobre quais alternativas acredita que representam a rotina da controladoria, observa-se nas respostas os hábitos formalizados e incorporados ao comportamento com base em regras, fortalecidos e institucionalizados com o envolvimento de um grupo de pessoas, configurando-se como rotinas, conforme preconizado por Becker e Lazaric (2004). De acordo com Kostova (1999), as práticas rotinizadas tendem a ser externa e internamente legitimadas, aceitas e aprovadas pelo ambiente externo legitimado.

Quanto à institucionalização de determinados procedimentos da controladoria, percebe-se que podem ocorrer de duas maneiras: pelo uso da razão, serem instituídos determinados procedimentos em detrimento de outros; e baseado em sua utilidade, para o cumprimento de suas funções. Determinados procedimentos caracterizam-se como instituídos na controladoria, quando estes passaram por etapas de aperfeiçoamento até apresentarem-se como eficientes e eficazes à controladoria. Segundo Machado-da-Silva e Coser (2006), isso “envolve o compartilhamento de um conjunto de normas e rotinas de trabalho pelos membros de uma determinada ocupação”.

No Quadro 4, apresentam-se as perguntas abertas do questionário com as respectivas respostas dos responsáveis pela controladoria referente ao processo de institucionalização dos hábitos e rotinas da controladoria.

Quadro 4 – Institucionalização dos hábitos e rotinas da controladoria

Como ocorre a institucionalização dos hábitos na controladoria desta empresa?	
Empresa	
A	O <i>controller</i> precisa ter a visão sistêmica da organização onde atua. Dessa forma, os contatos diários com os setores permitem visualizar pontos falhos que precisam ser revistos nos processos. Diante das necessidades e baseado naquilo que o <i>controller</i> julga importante para o bom desempenho da organização, novos hábitos são aceitos, às vezes oriundos dos indivíduos da organização, de forma geral, dos indivíduos da própria controladoria ou impostos pela direção.
B	Com participação de todos, na medida do possível, em cursos, seminários, treinamentos e outros, procurando implementar as melhores práticas.
C	Não respondeu.
D	As normas e regras são repassadas para o responsável do departamento, o qual tem a tarefa de controlar e estimular as demais pessoas do grupo para a criação do hábito e prática constante, ou seja, para sua adoção e formação.
Como ocorre a institucionalização da rotina na controladoria desta empresa?	
Empresa	
A	Normalmente, parte do próprio <i>controller</i> que se organiza em torno das atividades da controladoria em conformidade com as atividades e o momento da organização.
B	De forma participativa.
C	Não respondeu.
D	Através do controle e estimulação da ação que o responsável do departamento faz aos demais indivíduos do departamento, com a repetição do processo, a institucionalização vai se tornando rotina, o que proporciona especialização e eficácia aos indivíduos.

Fonte: dados da pesquisa

Percebe-se que, por um lado, os hábitos surgem da interação entre todos os indivíduos da controladoria quando percebidos, principalmente pelo *controller*, como úteis ao bom desempenho da organização. Porém, por outro lado, podem ser impostos pela direção, quando esta assim o desejar. Quanto à institucionalização da rotina, esta ocorre de forma participativa entre os indivíduos da controladoria, sendo que cabe ao *controller* organizar as atividades da controladoria em conformidade com as atividades e o momento da organização. Além disso, com a repetição dos processos, a rotina vai se instituindo, o que proporciona especialização e eficácia aos indivíduos.

Depreende-se do exposto que as ações decorreram de comportamentos que se desenvolveram empiricamente e foram adotadas por um ator ou grupo de atores, tornando-se habituais ao indivíduo ou grupo de indivíduos, a fim de resolverem problemas recorrentes, tornando as ações institucionalizadas em uma pessoa, compartilhadas ou não pelo grupo de pessoas com quem interage. Nesse caso, as ações passaram pelo processo de institucionalização para se tornarem ações institucionalizadas, conforme exposto por Tolbert e Zucker (1999).

Nesse contexto, no qual os hábitos e rotinas surgem pela interação entre os indivíduos da controladoria, confirma-se o preconizado por Fonseca e Machado-da-Silva (2002. p. 98), quando mencionam que o comportamento individual é modelado por padrões criados e compartilhados pela interação, mas incorporados na forma de normas e regras objetivas, cristalizadas na sociedade como concepções legitimadas sobre a maneira mais eficaz de funcionamento das organizações.

Concepção sobre o indivíduo responsável pela controladoria

Quadro 5 – Concepção sobre o Indivíduo Responsável pela Controladoria

Como você percebe o indivíduo que faz parte da controladoria?	A	B	C	D
Indivíduo que se apresenta necessário à institucionalização das normas e regras, procedimentos e práticas, hábitos e rotinas da controladoria, visto que, sem sua participação e interação com os demais indivíduos, tal instituição não seria possível. Tal interação é importante, pois existe uma influência mútua entre indivíduo-grupo e, grupo-indivíduo, interferindo, assim, na instituição da controladoria.	X	X	X	X
Indivíduo sem ação, que aceita as normas e regras, procedimentos e práticas, e que passa a fazer parte dos hábitos e rotinas institucionalizados/impregnados na controladoria, de maneira inquestionável, ou seja, não manifesta qualquer ação que venha contribuir para o melhoramento da estrutura presente.				
Indivíduo que apresenta determinadas ações que poderiam contribuir para a controladoria, como por exemplo, procedimentos e práticas alternativas, diferentes hábitos que poderiam interferir na rotina instituída pela controladoria, etc. Porém, justamente pela controladoria apresentar normas e regras, procedimentos e práticas, hábitos e rotinas institucionalizados/impregnados, pressupõe-se que tais contribuições do indivíduo sejam irrelevantes ou desnecessárias.				
Você acredita que a cultura organizacional, definida como o conjunto de valores e crenças presentes no ambiente interno da organização, influencia a cultura dos indivíduos que dela passam a fazer parte ou esta sofre influência da cultura de tais indivíduos?				
A cultura organizacional influencia e, ao mesmo tempo, sofre influência da cultura do indivíduo, visto que ambos passam por um processo constante de interação mútua de suas culturas.	X	X	X	X
A cultura organizacional influencia a cultura do indivíduo, pois a partir do momento em que este passa a fazer parte da organização, passa por um processo de instituição da cultura desta, a qual passa a prevalecer no indivíduo.				
Ocorre um período de conflitos, em que, ao final, prevalece a maior influência, podendo ser do indivíduo ou da organização.				
A controladoria apresenta hábitos instituídos que fazem parte de sua rotina diária. Nesse caso, a quem você atribui a predominância da institucionalização de tais hábitos?				
Aos indivíduos e ao <i>controller</i> , visto que os hábitos de ambos interagem entre si, contribuindo, assim, para a formação dos hábitos da controladoria.	X	X	X	X
Aos indivíduos que dela fazem parte, visto que seus hábitos influenciam os hábitos da controladoria.				
Ao <i>controller</i> , visto que é o principal responsável pelo departamento de controladoria.				

Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se unanimidade entre os respondentes quanto à concepção sobre o indivíduo reponsável pela controladoria. Este é tido como necessário ao processo de institucionalização das normas e regras, procedimentos e práticas, hábitos e rotinas da controladoria, pois, do contrário, tais instituições não seriam possíveis. Tal concepção confirma a citação de Guerreiro, Frezatti e Casado (2004), segundo a qual o indivíduo é o átomo fundamental dos grupos sociais, visto que o entendimento da formação dos hábitos ocorre pelo entendimento da adoção de hábitos e influências que os indivíduos admitem participando de um determinado grupo social. Em vista disso, pode-se considerar que o ajuste necessário entre a formação de hábitos e a adoção de tais hábitos se caracteriza pela interação indivíduo-grupo social, assim como, grupo social-indivíduo.

Os entrevistados consideram que a cultura individual influencia ao mesmo tempo em que sofre influência da cultura da organização. Confirmam essa colocação quando atribuem, tanto aos indivíduos como ao *controller*, a responsabilidade pela institucionalização dos hábitos que fazem parte da rotina da controladoria. Nesse sentido, Mosimann e Fisch (1999, p. 25) citam que “as crenças, as convicções e o nível de saber ditam os padrões individuais de comportamento que, por sua vez, influenciam os padrões de comportamento dos grupos e são por estes influenciados”.

Entendimento dos aspectos inerentes à controladoria pelos seus responsáveis

Apresentam-se, no Quadro 6, as perguntas fechadas do questionário com as respectivas respostas dos responsáveis pela controladoria, referente ao seu entendimento dos aspectos inerentes à controladoria.

Quadro 6 – Entendimento dos Aspectos Inerentes à Controladoria pelos seus Responsáveis

Qual sua função dentro da empresa?	A	B	C	D
Gerente geral				
<i>Controller</i>	X	X		
Responsável pelo departamento contábil. Atua em nível gerencial, abaixo da direção			X	X
Responsável pelo departamento contábil, mas não em nível gerencial.				
Quantas pessoas trabalham diretamente na controladoria desta e mpresa, considerando o respondente?				
Uma pessoa	X		X	
Até cinco pessoas		X		X
Acima de cinco pessoas				
A controladoria está institucionalizada nesta empresa?				
Sim, pois os demais departamentos a respeitam e consideram suas contribuições com vistas na melhoria contínua da organização como um todo, ou seja, já comprovou sua eficiência e legitimidade;		X		X
Não, pois está em processo de aceitação pelos demais departamentos. A controladoria, ainda, não demonstrou contribuir para a melhoria contínua da organização como um todo, ou seja, está em processo de comprovação de sua eficiência e legitimidade.	X		X	
Não está institucionalizada visto que os demais departamentos e mesmo os indivíduos que dela fazem parte não a consideram, pois não comprovou sua utilidade à organização, aos demais departamentos e aos indivíduos que dela fazem parte. Demonstra ser ineficiente e não demonstra confiança .				
Na hierarquia interna da empresa, qual o nível da controladoria?				
Um departamento que se encontra ao nível da direção	X	X		
Um departamento que se encontra ao nível dos demais departamentos. As funções estão distribuídas entre os indivíduos			X	X
Um departamento que está subordinado a outro departamento, não sendo a direção				
Quem é o responsável pela eficiência da controladoria?				
O <i>controller</i> é o responsável geral pela eficiência do seu e dos demais departamentos da organização	X	X		
O <i>controller</i> é responsável geral somente pela eficiência do seu departamento dentro da organização				
O <i>controller</i> é co-responsável pela eficiência do seu e dos demais departamentos da organização, visto que, mesmo tendo a presença do <i>controller</i> , cabe a cada indivíduo assumir sua responsabilidade quanto à eficiência das atividades.			X	X

O <i>controller</i> é responsável geral pela eficiência do seu e dos demais departamentos da organização, visto que, tendo sua presença, este assume a responsabilidade dos demais indivíduos da organização à eficiência das atividades.				
Qual o âmbito de atuação da controladoria nesta empresa?				
Apenas o departamento de controladoria				
Além do departamento de controladoria, o departamento gerencial				
Todos os departamentos da organização	X	X	X	X
Somente alguns departamentos da organização				
Qual a dimensão de autonomia sobre os setores que a controladoria atua?				
Total	X	X		X
Parcial			X	

Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se que dois dos respondentes ocupam a função direta de *controller* em suas empresas, sendo estas, as empresas de menos tempo de atuação no mercado (mais novas). Os outros dois respondentes, que fazem parte das empresas que estão atuando mais tempo no mercado (mais antigas), executam suas atividades como *controller*, porém, não possuem tal designação, mas são responsáveis pelo departamento de contabilidade em nível gerencial, logo abaixo da direção. O número de pessoas que trabalham na controladoria não é elevado, visto que, em duas empresas, o *controller* e o responsável pelo departamento contábil trabalham sozinhos, sendo que nas outras duas empresas a área da controladoria é composta por, no máximo, cinco pessoas, já considerando o *controller* e o responsável pelo departamento contábil. Assim, em uma empresa, na qual o *controller* possui tal designação, trabalha sozinho; e, na outra empresa, em que o responsável não possui tal designação, trabalha com mais pessoas.

Metade dos respondentes consideram que a controladoria está institucionalizada, visto que a mesma já comprovou sua eficiência entre os demais departamentos. No entanto, para a outra metade, a controladoria não se apresenta institucionalizada, pois está em processo de comprovação e legitimidade entre os demais departamentos. Nesse sentido e contextualizando a Teoria Institucional, Dias Filho e Machado (2004, p. 32) citam que, "se as organizações querem receber suporte e ser percebidas como legítimas, devem se articular em torno de regras e crenças institucionalizadas".

Considerando a hierarquia interna nas empresas tidas como mais novas, a controladoria se encontra no nível de direção e o *controller* possui tal designação. Nas empresas tidas como mais antigas, a controladoria se encontra no nível dos demais departamentos, nos quais as funções estão distribuídas entre os indivíduos, sendo que o *controller* não possui tal designação; porém, é responsável pelo departamento contábil.

Nas empresas mais novas, que apresentam a função de *controller*, os respondentes atribuem ao *controller* a responsabilidade pela eficiência da controladoria e dos demais departamentos da organização. Porém, nas empresas mais antigas, em que não se apresenta a função de *controller*, mas, sim, a função de responsável pelo departamento contábil, em nível gerencial, abaixo da direção, os respondentes atribuem a responsabilidade não somente ao *controller*, mas a todos os indivíduos da controladoria, passando o *controller* a ser co-responsável pela eficiência das atividades. Entretanto, tal situação não interfere no âmbito de atuação da controladoria, visto que, na maioria dos casos, esta tem poder de atuação ampla, interagindo com todos os setores da empresa.

Do exposto depreende-se que as práticas da controladoria podem se tornar rotinizadas e, com o passar do tempo, integrar o conjunto das pressuposições e crenças profundamente instaladas na cultura do grupo e aceitas de maneira automática, de forma que as pessoas nem cogitam indagar sobre elas, conforme descrito por Burns e Scapens (2000). Portanto, a controladoria concebida como uma instituição compreende um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, que impacta outras instituições no âmbito da organização e por elas também é impactada.

Considerações Finais

O artigo teve como objetivo averiguar como ocorre a institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas de Santa Catarina. Para tanto, foi realizada uma pesquisa exploratória, por meio de um estudo de multicase, em quatro empresas do Estado, selecionadas por acessibilidade, com abordagem qualitativa dos dados coletados.

Em relação ao primeiro objetivo específico, identificar hábitos e rotinas institucionalizadas na controladoria, verificou-se que estes são semelhantes entre os departamentos de controladoria das empresas pesquisadas, independente do seu número de indivíduos e âmbito de atuação e autonomia. Determinados procedimentos são analisados racionalmente, no sentido de identificar se são úteis à controladoria para execução de suas tarefas e funções. Outros passam por um processo de aperfeiçoamento contínuo, com vistas a torná-los eficientes e eficazes à controladoria, ou seja, não são analisados individualmente em determinado momento, mas passam a fazer parte dos hábitos e rotinas naturalmente.

A institucionalização dos hábitos ocorre quando estes são percebidos, principalmente pelo *controller*, como úteis ao bom desempenho da organização como um todo ou, então, impostos pela direção, quando assim entender como necessários à eficiência da controladoria. A rotina, por sua vez, institucionaliza-se na controladoria pela repetição diária, semanal ou mensal de determinados hábitos e procedimentos considerados necessários ao bom desempenho da controladoria. Em outras palavras, a rotina instituída compreende determinados hábitos institucionalizados na controladoria que passam a fazer parte do seu cotidiano.

No que concerne ao segundo objetivo específico, verificar a concepção sobre o indivíduo responsável pela controladoria, este reconhece que, num mesmo grupo social, cada indivíduo apresenta diferentes hábitos e rotinas particulares. O indivíduo responsável pela controladoria é considerado necessário ao processo de institucionalização das normas e regras, procedimentos e práticas, hábitos e rotinas da controladoria, pois, do contrário, tais instituições não seriam viáveis. Consideram, ainda, que a cultura individual influencia ao mesmo tempo em que é influenciada pela cultura da organização, sendo que atribuem tanto aos indivíduos como ao *controller* a responsabilidade pela institucionalização dos hábitos que passam a fazer parte da rotina da controladoria.

Quanto ao terceiro objetivo específico, analisar o entendimento dos aspectos inerentes à controladoria pelos seus responsáveis, evidenciou-se que dois dos respondentes consideram que a controladoria está institucionalizada, pois a mesma já comprovou sua eficiência dentro da empresa entre os demais departamentos. Para os outros dois respondentes, a controladoria não está institucionalizada, pois encontra-se em processo de comprovação e legitimidade entre os demais departamentos da empresa. Verificou-se que, nas empresas tidas como mais novas e que apresentam a função de *controller*, os respondentes atribuem ao *controller* a responsabilidade pela eficiência da controladoria e dos demais departamentos da organização. Já nas empresas tidas como mais antigas e que não se apresenta a função de *controller*, mas, sim, a função de responsável pelo departamento contábil, em nível gerencial, abaixo da direção, os respondentes atribuem a responsabilidade não somente ao *controller*, mas a todos os indivíduos da controladoria, passando o *controller* a ser co-responsável pela eficiência das atividades.

Conclui-se que a institucionalização dos hábitos e rotinas da controladoria, conforme os resultados do estudo multicase em empresas de Santa Catarina, ocorre pela interação do indivíduo-grupo e grupo-indivíduo mutuamente, visto que, cada indivíduo apresenta seus próprios hábitos e rotinas institucionalizadas, os quais influenciam e sofrem influência dos demais indivíduos de um mesmo grupo social, nesse caso, a controladoria.

Considerando as limitações apontadas neste estudo e a importância do tema para a pesquisa na área da ciência contábil, sugere-se a continuidade desta pes-

quisa. Recomenda-se que trabalhos futuros investiguem um maior número de empresas, para que possam ser confirmados ou refutados os achados desta ou levantar novas informações relevantes ao tema pesquisado.

Referências

- ANTHONY, Robert Newton; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.
- BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. 3. ed. 2. tiragem. Lisboa/Portugal: Edições 70, 2006.
- BARLEY, Stephen R.; TOLBERT, Pamela S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. *Organization Studies*, v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997.
- BECKER, Markus C.; LAZARIC, N. The influence of knowledge in the replication of routines. *Industrial and Corporate Change. Economie Appliqu*, v. 6, p. 65-94, 2004. Disponível em: <<http://icc.oxfordjournals.org>>. Acesso em: 17 abr. 2008.
- BRASIL. *Regulamento do Imposto de Renda RIR/99* (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 de março de 1999. Disponível em: <<http://receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/livro2.htm>>. Acesso em: 18 ago. 2006.
- BERGER, Peter L.; LUCKMANN, Thomas. *A construção social da realidade*. 8. ed. Rio de Janeiro: Vozes. 1990.
- BLEGER, José. *Psico-higiene e psicologia institucional*. Porto Alegre: Artes Médicas, 1984.
- BORINELLI, Márcio Luiz. *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP, 2006.
- BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25, 2000.
- CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenhos em instituições financeiras. In: CATELLI, Armando (Coord.) *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas, 2001.
- DAFT, Richard L. *Teoria e projeto das organizações*. 6. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.
- DIAS, Reinaldo. *Cultura organizacional*. São Paulo: Editora Alínea, 2003.
- DIAS FILHO, José Maria; MACHADO, Luiz Henrique Baptista. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.
- EDWARDS, Earnest J.; WULFF, John K.; ARNETT, Lonnie A.; HICKIE, David W. L. The controller's new agenda. *Financial Executive*. v. 11, n. 1, p. 25-31. jan./ fev., 1995. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb?index=27&did=8975656&SrchMode=1&sid=3&Fmt=3&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1171390754&clientId=49371>>. Acesso em: 13 fev. 2007.

ESSELSTEIN, Jerry L. The changing value equation for controllership. *Ohio CPA Journal*. v. 60, n. 2, p. 45 – 47, abr./jun., 2001.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1997.

FONSECA, Valéria Silva da; MACHADO-DA-SILVA, Clóvis Luiz. Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. *Organizações & Sociedade*. v. 9, n. 25, p. 93-109, set./dez., 2002.

GALLIANO, A. Guilherme. *Introdução à sociologia*. São Paulo: Harbra, 1981. 337 p.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; CASADO, Tânia. Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., São Paulo, 2004. *Anais...* São Paulo, FEA/USP, 2004.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; LOPES, Alexsandro Broedel; PEREIRA, Carlos Alberto. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*. v.12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.

KANITZ, Stephan Charles. *Controladoria: teoria e estudo de casos*. São Paulo: Pioneira, 1977.

KOSTOVA, Tatiana. Success of the transnational transfer of organizational practices within multinational companies. International Business Program Area College of Business Administration of University of South Carolina. *Briarcliff Manor*, v. 24, n. 2, p. 308, 1999.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L.; COSER, Cláudia. Rede de Relações Interorganizacionais no Campo Organizacional de Videira-SC. *RAC. Revista de Administração Contemporânea*, v. 10, n. 4, p. 9-45, out./dez. 2006.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L.; FONSECA, Valéria Silva da; CRUBELLATE, João Marcelo. Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *RAC. Revista de Administração Contemporânea*, 1. ed. Especial, p. 9-39, 2005.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis Luiz. Nota Técnica: estratégias e organizações conversação necessária. In: CALDAS, Miguel; FACHIN, Roberto; FISCHER, Tânia. (Orgs.). *Handbook de Estudos Organizacionais: ação e análise organizacionais*. São Paulo: Atlas, 2004. v. 3. pp. 251-256.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis Luiz; GONÇALVES, Sandro A. Nota Técnica: a Teoria Institucional. In: CALDAS, Miguel; FACHIN, Roberto; FISCHER, Tânia. (Orgs.). *Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1. p. 220-226.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Fundamentos da metodologia científica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PASSALONGO, Cristiani; ICHIKAWA, Elisa Yoshie; REIS, Luciano Gomes dos. Contribuições da teoria institucional para os estudos organizacionais: o caso da Universidade Estadual de Londrina. *Revista de Negócios*. Blumenau, v. 9, n. 1, p. 19-26, jan./mar. 2004.

- PELEIAS, Ivam Ricardo. *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Atlas, 2002.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SCAPENS, Robert W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, n. 5, p. 301-321, 1994.
- SEGRETI, João Bosco; PELEIAS, Ivam Ricardo; RODRIGUEZ, Gregório Mancebo. Custos da atividade de governança corporativa sob o enfoque da controladoria moderna. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, Itapema/SC, 2005. *Anais...* São Leopoldo, ABCustos, 2005.
- SOUTES, Dione Olesczuk. *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP, 2006.
- TOLBERT, Pamela S.; ZUCHER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. In: CALDAS, Miguel; FACHIN, Roberto; FISCHER, Tânia. (Orgs.). *Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1. pp.196-219.
- TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1987.
- VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.