

Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina, Brasil

Marines Lucia Boff (FURB) - marinesboff@hotmail.com

Ilse Maria Beuren (FURB) - ilse@furb.br

Reinaldo Guerreiro (USP) - reiguerr@usp.br

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. Neste contexto, o artigo tem como objetivo 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.

Palavras-chave: *Teoria Institucional. Controladoria. Empresas de Santa Catarina.*

Área temática: *Controladoria*

Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina, Brasil

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. Neste contexto, o artigo tem como objetivo 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.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Controladoria. Empresas de Santa Catarina.

Área Temática: Controladoria.

1 Introdução

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, os quais 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 detém 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?

O objetivo geral do artigo é averiguar como ocorre o processo de institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas de Santa Catarina. 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 na 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 trabalho está organizado em oito seções, iniciando por esta introdução. Em seguida faz 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 sobre o método e os procedimentos da pesquisa. Após, apresenta os resultados e as conclusões da pesquisa realizada.

2 Teoria Institucional

Até o final da década de 40, os sociólogos americanos não reconheciam as organizações como um fenômeno social distinto. 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 dezenove. 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.

A partir da publicação do clássico artigo de Meyer e Rowan, em 1977, proliferaram análises organizacionais baseadas em uma perspectiva institucional (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Os autores 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.

O interesse pela Teoria Institucional nas ciências sociais tem aumentado e três enfoques dessa teoria podem ser observados também na literatura contábil: 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*”.

Machado-da-Silva e Golçalves (1999, p. 220) citam que a teoria institucional é resultado da convergência teórica originada principalmente da sociologia, da ciência política e da economia, “que buscam 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 encontram-se imersos indivíduos, grupos e organizações”.

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. 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 representa o setor social, composto por organizações que fabricam e oferecem produtos e serviços similares.

Dias Filho e Machado (2004, p. 33) citam que “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.

3 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 incalçada 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”.

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 sejam reproduzidos 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.

O processo de institucionalização de uma prática, como por exemplo a adoção continuada de determinado procedimento pela controladoria, é constituído de etapas sequenciais, 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 institucionalizadas. Os autores apresentam uma estrutura conceitual da institucionalização 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, para que uma estrutura normativa seja 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 e caracterizarem totalmente institucionalizadas.

4 Hábitos e rotinas

Instituições e hábitos, conforme 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, conceituam rotinas como hábitos formalizados e incorporados ao comportamento, fortalecidos pelo processo de repetição para o atendimento de regras, podendo tornar-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.

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

Dias (2003, p. 18) cita 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 et al. (2005, p. 99) destacam que “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.

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.

5 Atribuições da controladoria

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”.

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: informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.

Em pesquisa realizada em empresas brasileiras, Soutes (2006, p. 47) constatou que as

funções da contabilidade gerencial/controladoria englobam a “geração de informações gerenciais e o assessoramento à Diretoria e todos os gestores da empresa em assuntos relativos a impactos econômicos-financeiros”. Borinelli (2006, p. 99) destaca que, “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”.

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.

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 comprometidos 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.

6 Método e procedimentos da pesquisa

Este estudo caracteriza-se como pesquisa exploratória. Gil (1996, p. 45) diz que 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 estas 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. O estudo de multicasos foi realizado em quatro empresas de Santa Catarina, que possuem departamento de controladoria, e são consideradas de médio porte, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (<http://receita.fazenda.gov.br>).

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. 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). Os questionários foram enviados via correio eletrônico para os responsáveis do departamento de controladoria das empresas.

De posse dos questionários respondidos, procedeu-se a análise de conteúdo. Segundo 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 às 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”.

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.

7 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.

7.1 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.

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.

Quadro 2 – Caracterização das empresas multicasos

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.

7.2 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.

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 destas executa determinados procedimentos no cumprimento de suas funções, para então verificar a viabilidade de se empregar algum procedimento daquela, 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 à direção fluxo financeiro diariamente	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.

Quadro 3 – Hábitos e rotinas institucionalizados na controladoria

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 procedimento daquela, 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 as 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 as 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* 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. Racionalmente, pelo uso da razão de serem instituídos determinados procedimentos em detrimento de outros, baseado em sua utilidade à controladoria 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.

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.
Empresa B	Com participação de todos, na medida do possível de cursos, seminários, treinamentos e outros, procurando implementar as melhores práticas.
Empresa C	Não respondeu.
Empresa D	As normas e regras são repassadas para o responsável do departamento, o qual tem a tarefa de controlar e estimular os demais indivíduos relacionados 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.
Empresa	De forma participativa.

B	
Empresa C	Não respondeu.
Empresa 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.

Quadro 4 – Institucionalização dos hábitos e rotinas da controladoria

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 que as ações decorreram de comportamentos que se desenvolveram empiricamente e foram adotados por um ator ou grupo de atores, tornando-se habituais no 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, onde 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.

7.3 Concepção sobre o indivíduo responsável pela controladoria

No Quadro 5 apresentam-se as perguntas fechadas do questionário com as respectivas respostas 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	X	X	X	X

culturas.				
A cultura organizacional influencia a cultura do indivíduo, pois a partir do momento que 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, onde 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.

Quadro 5 – Concepção sobre o indivíduo responsável pela controladoria

Percebe-se unanimidade entre os respondentes quanto à concepção sobre o indivíduo responsável 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), 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.

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”.

7.4 Entendimento dos aspectos inerentes à controladoria pelos seus responsáveis

Apresentam-se na Quadro 6 as perguntas fechadas do questionário com as respectivas respostas dos responsáveis pela controladoria referente seu entendimento dos aspectos inerentes à controladoria.

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 empresa, 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, onde 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 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.

Quadro 6 – Entendimento dos aspectos inerentes à controladoria pelos seus responsáveis

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, onde o *controller* possui tal designação, trabalha sozinho; e, na outra empresa, onde o responsável não possui tal designação, trabalha com mais pessoas.

Metade dos respondentes considera 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 em nível de direção e o *controller* possui tal designação. Nas empresas tidas como mais antigas, a controladoria se encontra em nível dos demais departamentos, onde 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 sim 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.

8 Considerações finais

O trabalho 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 multicasos, 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. Portanto, 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, reconhecem 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, visto que, 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; e, nas empresas tidas como mais antigas e que não se apresenta a função de *controller*, mas sim, função de responsável pelo departamento contábil, em nível gerencial, abaixo da direção, os respondentes atribuem a responsabilidade não somente ao *controller*, mas sim 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.

Referências

- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed. 2. tiragem. Lisboa/Portugal: Edições 70, 2006.
- BARLEY, S.R.; TOLBERT, P.S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization Studies**, v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997.
- BECKER, M.C.; LAZARIC, N. The influence of knowledge in the replication of routines. *Industrial and Corporate Change*, In: **Economie Appliqué**, 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.
- BORINELLI, M.L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BURNS, J.; SCAPENS, R.W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.
- CATELLI, A.; GUERREIRO, R.; PEREIRA, C.A. Avaliação de resultados e desempenhos em instituições financeiras. In: CATELLI, A. (Coord.) **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 2001.
- DAFT, R.L. **Teoria e projeto das organizações**. 6. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.
- DIAS, R. **Cultura organizacional**. São Paulo: Editora Alínea, 2003.
- DIAS FILHO, J.M.; MACHADO, L.H.B. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A.B. (Coord.). **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P.C. **Controladoria**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.
- FONSECA, V.S.; MACHADO-DA-SILVA, C.L. 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.G. **Introdução à sociologia**. São Paulo: Harbra, 1981. 337 p.
- GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. 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, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A.B.; PEREIRA, C.A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**. v.12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.
- KANTZ, S.C. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1977.
- KOSTOVA, T. 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, C.L.; COSER, C. Rede de Relações Interorganizacionais no Campo Organizacional de Videira-SC. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 10, n. 4, p. 9-45, out./dez. 2006.
- MACHADO-DA-SILVA, C.L.; FONSECA, V.S.; CRUBELLATE, J.M. 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, C.L.; GONÇALVES, S.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.
- MOSIMANN, C.P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- PELEIAS, I.R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Atlas, 2002.
- RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SCAPENS, R.W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, n. 5, p. 301-321, 1994.
- SEGRETI, J.; PELEIAS, I.R.; RODRIGUEZ, G.M. 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, D.O. **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, 2006.
- TOLBERT, P.S.; ZUCHER, L.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, A.N.S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.