



## REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

<http://www.ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.periodicos.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

**ISSN 2176-9036**

Artigo recebido em: 13.06.2012. Revisado por pares em: 09.08.2012. Reformulado em: 24.10.2012. Avaliado pelo sistema double blind review.

### PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS DE CONTROLADORIA: UM ESTUDO DE CASO EM EMPRESA FAMILIAR

### INSTITUTIONALIZATION PROCESS OF CONTROLLERSHIP HABITS AND ROUTINES: A CASE STUDY IN FAMILY BUSINESS

#### Autores

##### **Ilse Maria Beuren**

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da  
Universidade Federal do Paraná - UFPR

Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 - Campus III - Jardim Botânico

CEP: 80210-070 – Curitiba/PR – Brasil

E-mail: ilse.beuren@gmail.com

##### **Everaldo Leonel de Oliveira**

In Memoriam

#### RESUMO

O estudo objetiva investigar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria em empresa familiar. Pesquisa exploratória foi realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Os dados da pesquisa foram levantados nos relatórios de administração do período de 1998 a 2007 e em entrevista direta com o *controller* da empresa. Na pesquisa documental buscou-se identificar mudanças dos ambientes externo e interno que pudessem exigir alterações nos hábitos e rotinas de controladoria da empresa. Na análise de conteúdo das entrevistas utilizaram-se como referência as quatro etapas para institucionalização de hábitos e rotinas propostas por Burns e Scapens (2000). Os resultados mostram que o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria ocorreu na empresa de acordo com as etapas propostas por Burns e Scapens (2000), por meio da codificação de normas e regras, sua incorporação e reprodução pelos atores, até ocorrer a sua completa institucionalização. Conclui-se que o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria vem acontecendo na empresa a partir dos mecanismos desenvolvidos para promover a incorporação e reprodução de normas e regras nas rotinas organizacionais.

**Palavras-chave:** Teoria institucional. Hábitos. Rotinas. Controladoria. Empresa familiar.

## ABSTRACT

The study aims to investigate the institutionalization process of controllership habits and routines in family business. An exploratory research was conducted through a case study, with a qualitative approach. The survey data were collected from administration reports of the period from 1998 to 2007 and in direct interview with the controller of the company. The goal of the documental research was to identify changes in external and internal environments that could demand changes in controllership habits and routines of the company. In the analysis of the interviews were used, as a reference, the four steps of habits and routines institutionalization proposed by Burns and Scapens (2000). The results show that the institutionalization of controllership habits and routines process in a company happened in accordance with the steps proposed by Burns and Scapens (2000), through the codification of rules and regulations, its incorporation and reproduction by the actors, until its complete institutionalization. It is concluded that the institutionalization of controllership habits and routines has been happening in the company based on the mechanisms designed to promote the incorporation and reproduction of rules and organizational routines.

**Keywords:** Institutional theory. Habits. Routines. Controllership. Family business.

## 1 INTRODUÇÃO

O crescimento e desenvolvimento econômico mundial é fortemente marcado pela presença de empresas familiares. No Brasil, mais de 90% dos negócios são originados de empresas familiares e estima-se que elas representam o tipo de organização que mais cresce no país, sendo responsáveis por 60% dos empregos diretos (LEITE, 2002). No dossiê Retrato da Empresa Familiar, Attuch (2007) reporta que os negócios familiares respondem por 60% do Produto Interno Bruto (PIB) mundial, sendo ainda maior esta proporção no Brasil.

Embora as estatísticas apresentem alterações ao longo dos anos, observa-se que a empresa familiar é importante para o país. Sob a perspectiva social, as empresas familiares constituem-se nas maiores geradoras de emprego, com descentralização dos pólos regionais de desenvolvimento. Sob o prisma econômico, fomentam o aumento do mercado consumidor e contribuem para uma melhor distribuição da renda, a partir de seus mecanismos de demanda de empregos e oferta de produtos (BERNHOEFT, 1991; LEITE, 2002).

Bellet et al. (2002, p. 2) reportam que “os negócios de família são essencialmente os mesmos em todos os países”. Saliendam a importância deste tipo de empresa para a economia, para a criação de riqueza e geração de empregos, podendo ser observada essa importância na representatividade que elas têm nos indicadores econômicos e sociais, como o PIB e o nível de emprego. Cruz Jr. (1998) menciona que empresas familiares podem ser competitivas e mantidas no mercado, se forem bem administradas, atentas e abertas a mudanças.

A conceituação de empresas familiares preconizada pela literatura é ampla. Esta diversidade é explicada por Ussman (2004) pelas definições que cada pesquisador propõe, em decorrência das necessidades operacionais da sua pesquisa. No entanto, estudos desenvolvidos por Donneley (1977), Bernhoeft (1991), Garcia (2001), Bornholdt (2005), convergem num ponto, ao caracterizá-las como organizações em que a gestão está ligada aos membros da família. Elas representam os costumes e tradição da família, que se manifestam nas organizações pelas crenças e filosofias do fundador.

Ao discutir as forças organizacionais comuns às empresas familiares, Leaptrott (2005) fundamenta sua análise na *Old Institutional Economics (OIE)*, que é uma das vertentes da

Teoria Institucional. Sem entrar na abordagem das outras duas vertentes – *New Institutional Economics (NIE)* e *New Institutional Sociology (NIS)* – o autor afirma que a *OIE* adiciona perspectivas úteis para a análise de empresas familiares e incentiva o estudo das alterações estruturais, como resultado das pressões ambientais.

Tolbert e Zucker (1999, p. 202) asseveram que “no processo de institucionalização, ações tornadas habituais referem-se a comportamentos que se desenvolveram empiricamente e foram adotados por um ator ou grupo de atores a fim de resolver problemas recorrentes”. As autoras acrescentam que “tais comportamentos são tornados habituais à medida que são evocados com um mínimo esforço de tomada de decisão por atores em resposta a estímulos particulares”. Em outras palavras, novos conceitos são institucionalizados quando são convertidos em novos valores, hábitos e rotinas dentro da organização.

O pressuposto deste estudo é que a empresa familiar institucionaliza hábitos e rotinas, tendo em vista mudanças ambientais internas e externas, que demandam novas normas e regras na organização, tornando-as rotinas inquestionáveis. Assim, a questão-problema que norteia o estudo é: Como ocorre o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria em empresa familiar? Assim, o objetivo do estudo é investigar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria em empresa familiar.

A relevância da pesquisa está em analisar como normas e regras são institucionalizadas no ambiente organizacional de empresa familiar. O estudo justifica-se pela importância das empresas familiares na geração de empregos e sua participação na formação do PIB do país. Outro aspecto que as diferencia é a forte presença do fundador ou de membros da família na sua administração, o que influencia a cultura organizacional como um todo e do órgão controladoria em particular, já que este órgão é responsável pelo gerenciamento das informações de suporte ao processo de gestão. Acredita-se que estas características também se reflitam na institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria, mesmo com novos entrantes na gestão dessas empresas.

## 2 HÁBITOS E ROTINAS À LUZ DA TEORIA INSTITUCIONAL

Até o final da década de 40, os sociólogos 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, entre outros. 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).

A emergência e o desenvolvimento da teoria institucional nas ciências sociais, notadamente na sociologia e na economia, conforme Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005 p. 10), remontam ao século dezanove, porém, “a proliferação de discussões acadêmicas e de pesquisas sobre a teoria institucional é fenômeno relativamente recente”. Tolbert e Zucker (1999) citam que a partir da publicação do clássico artigo de Meyer e Rowan, em 1977, proliferaram análises organizacionais baseadas em uma perspectiva institucional.

Machado-da-Silva e Gonçalves (1999, p. 220) destacam que a teoria institucional resultada da convergência teórica originada principalmente da sociologia, da ciência política e da economia. Os autores ressaltam ainda, que ela “busca incorporar em suas proposições a ideia 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”.

A abordagem institucional considera que o comportamento individual é modelado por padrões criados e compartilhados na 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). Segundo Boff, Beuren e Guerreiro (2008), há reciprocidade no comportamento entre os indivíduos por meio da interação da convivência, configurando-se em normas e regras de comportamento, que precisam estar de acordo com o funcionamento considerado eficaz por determinada organização.

De acordo com Guerreiro *et al.* (2005, p. 97), o interesse pela teoria institucional nas ciências sociais tem aumentado e três enfoques dessa teoria podem ser observados também na literatura contábil: Nova Sociologia Institucional (*NIS - New Institutional Sociology*); Nova Economia Institucional (*NIE – New Institutional Economics*); e, Velha Economia Institucional (*OIE – Old Institutional Economics*). Segundo os autores, “embora essas teorias tenham diferentes origens e raízes filosóficas diversas, elas compartilham um interesse comum pelos temas *instituição e mudança institucional*”.

No entanto, é possível fazer uma distinção entre o antigo institucionalismo e a nova economia institucional. O primeiro teve sua origem no fim do século XIX, cujos fundadores foram Thorstein Veblen e John R. Commons. O segundo originou-se das contribuições de Ronald Coase, Oliver Williamson, Douglass North, entre outros. Veblen, no ensaio *Why is economics not an evolutionary science?*, publicado em 1898, rejeitou a ideia de o indivíduo ou a sociedade serem os fundamentos exclusivos da ciência social. ao invés disso, apresentou as origens da economia evolucionária pautando-se no darwinismo. Apesar das contribuições de Commons e outros nesta direção, eles não conseguiram desenvolver uma compreensão convincente da relação entre os mundos biológico e sócio-econômico (HODGSON, 1998).

Na OIE, particularizada neste estudo, “a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões. Assim, a conceituação de instituição é relevante, embora não exista uma definição simples e amplamente aceita” (GUERREIRO *et al.*, 2005, p. 99). Scapens (1994) menciona que a primeira definição de instituição foi dada por Veblen em 1919, que a concebeu como “um determinado modo de pensar comum para um conjunto de pessoas”. Commons (1931) definiu instituição como uma ação coletiva na liberação, controle e expansão da ação individual.

Para Burns (2000), a perspectiva de instituição mais aplicada à OIE foi dada por Walton Hamilton em 1932, que considera instituição uma forma de pensar ou agir de algo que prevalece, permanece e que está inserido nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo. Esta definição traz à tona o caráter social e enfatiza a importância do comportamento habitual. A compreensão do processo institucional dá-se a partir dos conceitos relacionados a hábitos e rotinas. Segundo Quellette e Wood (1998), hábitos “são tendências para a repetição de respostas, dado um contexto estável e facilitador”. E as “rotinas representam formas de pensar e de agir que são habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável, são os componentes das instituições” (GUERREIRO *et al.*, 2005, p. 99).

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”. De acordo com Scott (2001, p. 3), “instituições são hábitos estabelecidos do pensar comum generalizado pelas pessoas”. Scapens (1994, p. 306) reporta que “uma instituição é um modo de pensar ou agir predominante e que está inculcado nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo”.

Os termos hábitos e rotinas estão presentes na definição de instituição. Becker e Lazaric (2004, p. 3) advertem que existem diferentes possibilidades para conceituar hábitos e rotinas, mas explicam que hábito engaja formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas, é a tendência para a repetição de respostas. E que rotinas são 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.

Verifica-se que há uma estreita relação entre hábitos e rotinas, seja na esfera individual ou coletiva. Assim, conforme Boff, Beuren e Guerreiro (2008, p. 159), “pela repetição sucessiva de um determinado uso ou 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”. Esse processo viabiliza a padronização de métodos, que resulta na institucionalização de hábitos e rotinas.

### **3 DIMENSÃO INSTITUCIONAL DE HÁBITOS E ROTINAS DE CONTROLADORIA**

Borinelli (2006, p. 105) concebe a controladoria como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”. Mosimann e Fisch (1999, p. 88) destacam que a “controladoria como um órgão administrativo tem estabelecido missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa”. Desse modo, a controladoria contribui para o contínuo aperfeiçoamento dos processos internos de negócios, buscando a otimização do potencial de lucro, mediante a eliminação de todas as atividades que não adicionam valor aos clientes e acionistas (NAKAGAWA et al., 2002). As várias funções da controladoria possibilitam uma visão e controle sistêmico da organização, no sentido de avaliar e controlar o desempenho.

A teoria institucional que fundamenta estudos analíticos de mudanças nas rotinas dos sistemas de contabilidade gerencial é a Velha Economia Institucional (OIE), conforme Burns (2000), e não deve ser confundida com a denominada Nova Sociologia Institucional (NIS). De acordo com Scapens (1994), o conjunto de pressupostos contidos na Velha Economia Institucional (OIE) estrutura um arcabouço intelectual mais adequado para o entendimento dos sistemas de contabilidade gerencial do que a estrutura conceitual do modelo neoclássico. Segundo o autor, a abordagem institucional não deve ser considerada nem a única, nem a melhor abordagem, porém se apresenta como uma estrutura válida para o entendimento das práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas e para explorar a interação entre a contabilidade gerencial e outras instituições sociais.

Burns e Scapens (2000) utilizam os conceitos de hábitos, rotinas e instituições para sugerir como as práticas contábeis podem se tornar rotinizadas e através do tempo começar a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização (*taken for granted*). Pressuposições e crenças são profundamente instaladas no grupo social e aceitas de forma automática, de modo que as pessoas nem cogitam indagar sobre elas. A instituição diz respeito a uma forma e coerência social impostas sobre uma atividade humana, por meio da produção e reprodução de hábitos estabelecidos de pensamento e ação.

Práticas contábeis e rotinas podem ser consideradas institucionalizadas quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e quando elas se tornam formas inquestionáveis de controle gerencial. Não se pode afirmar que toda a contabilidade se torna rotinizada e institucionalizada, mas existe um forte potencial para que isso ocorra. A contabilidade gerencial como uma instituição corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, devendo-se observar que a contabilidade gerencial tanto é moldada quanto impacta outras instituições no âmbito da organização (BURNS; SCAPENS, 2000).

Guerreiro et al. (2005, p. 99) asseveram que “as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados que incorporam comportamentos baseados em regras”. A Figura 1 apresenta como os conceitos de hábitos e instituições estão ligados pelo conceito de rotina.

**Figura 1 – Dimensão institucional**

Dimensão institucional		
Hábitos ↓	→ Rotinas ↓	→ Instituições ↓
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Caracterizam-se como predisposição ou tendência para se engajar em formas de ação previamente adotadas ou adquiridas.</li> <li>- Estão na esfera individual e se refletem no relacionamento social.</li> <li>- São inconscientes.</li> <li>- Não excluem a ideia da intencionalidade e do comportamento individual.</li> <li>- São difíceis de mudar.</li> <li>- São pressuposições básicas compartilhadas e aceitas de forma inquestionável.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- São os principais componentes das instituições.</li> <li>- Fazem a conexão entre os hábitos e as instituições.</li> <li>- São hábitos formalizados.</li> <li>- Envolvem um grupo definido de pessoas.</li> <li>- Incorporam comportamentos e procedimentos orientados por regras.</li> <li>- São fortalecidas pelo processo de repetição de ações para atendimento às regras.</li> <li>- Forma de pensar e de agir habitualmente adotada de modo inquestionável.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- São estruturadas com base nas rotinas.</li> <li>- Caracterizam-se como algo que prevalece e permanece.</li> <li>- Materializam formas de pensar e agir comuns a um grupo de pessoas.</li> <li>- Atribuem sentido social às pessoas e permitem a sua integração no grupo.</li> <li>- São produtos naturais das necessidades e pressões sociais.</li> <li>- São materializadas nas formas de artefatos concretos nas organizações.</li> </ul>

Fonte: Guerreiro e Pereira (2005, p. 3).

O ponto central sobre o qual repousa a teoria institucional na perspectiva da OIE é o de hábitos de um grupo de pessoas. A instituição é estruturada a partir de rotinas, as rotinas dependem de hábitos. Os hábitos caracterizam-se como uma tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas. Formalizados e institucionalizados, os hábitos formam as rotinas que, por sua vez, moldam as instituições (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006).

Depreende-se que os conceitos da abordagem da teoria institucional sob a ótica da OIE são essenciais para compreender o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria nas organizações. Além disso, as normas e regras precisam estar em conformidade com o funcionamento da organização, pois a empresa enquanto sistema é composta por indivíduos de comportamentos distintos, os quais são os principais responsáveis pelo processo de reprodução das normas e regras até torná-las rotinas nas organizações.

#### 4 PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS

Institucionalização, no entender de Zucker (1991), é, por um lado, um processo pelo qual atores individuais transmitem o que é socialmente definido como real e, por outro lado, uma variável que exprime o quanto uma ação pode ser tida como certa (*taken for granted*) em uma determinada realidade social. Esman e Blaise (1966) entendem institucionalização como um fenômeno de mudança social, cujo processo, dentro de uma visão organizacional, compreende variáveis internas e externas. Machado-da-Silva e Gonçalves (1999) destacam que o processo de institucionalização recebe influência das condições de dependência e de incerteza do ambiente com o qual a organização se depara.

A concepção de instituição mais aplicada na OIE considera instituição como uma forma de pensar ou agir de algo que prevalece, permanece e que está inserida nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo (BURNS, 2000). A instituição diz respeito a uma forma e coerência social impostas sobre uma atividade humana, por meio da produção e reprodução de “hábitos estabelecidos de pensamento e ação” (BURNS; SCAPENS, 2000, p.

6). Os autores destacam ainda que “as regras são os meios formais reconhecidos pelos quais as coisas são feitas”. Scapens (1994) observa que as regras são necessárias para coordenar e dar coerência às ações de um grupo de pessoas, pois por meio da repetição do processo de atendimento às regras, o comportamento se torna programático.

De acordo com Scapens (1994), num mundo complexo e de incertezas, hábitos e rotinas são úteis, já que é praticamente impossível para um indivíduo efetuar escolhas de alternativas na forma proposta pelo modelo econômico racional. Muito embora as empresas tenham o objetivo de lucro e os gestores tenham consciência e responsabilidade por buscar os melhores resultados para desempenhar o seu papel no dia a dia, os gestores precisam conhecer quais rotinas executar e quando. Essas dão coesão ao sistema empresa.

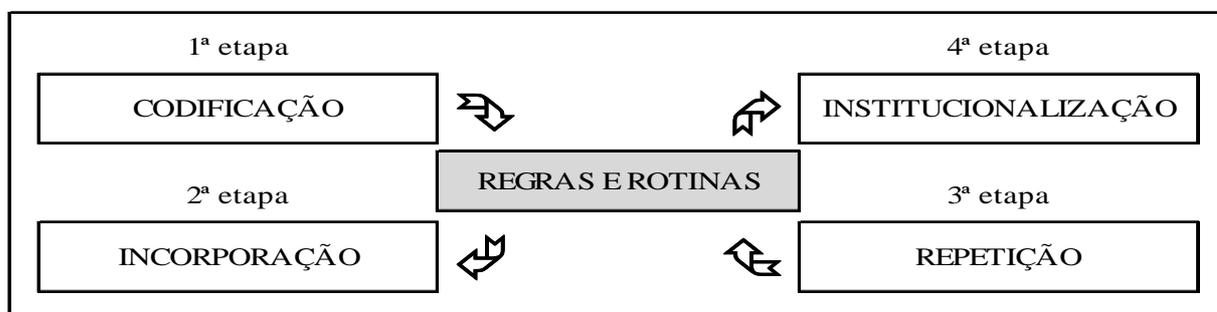
Guerreiro et al. (2005, p. 99) destacam que “a caracterização de hábitos envolve uma pré-disposição ou tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas”. Salientam ainda que, “embora hábitos estejam na esfera pessoal, as rotinas podem envolver um grupo de pessoas, e assim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

O processo de institucionalização de normas, conforme Tolbert e Zucker (1999), é constituído de etapas sequenciais, como segue: a) habitualização - processo pelo qual alguns estímulos formam uma base empírica, tornando-se habituais em virtude de apresentar menos desgaste de recursos, e nesse momento, a norma pode adquirir significados próprios e, conseqüentemente, impessoalidade; b) objetificação - momento em que a norma passa a ser generalizada pelo seu significado intrínseco à estrutura normativa, difundindo-a entre todos os membros que fazem parte da organização; e c) sedimentação - momento em que a norma está totalmente sedimentada e, conseqüentemente, institucionalizada na organização.

Percebe-se que hábitos, rotinas e práticas, quando institucionalizados, passam a ser elementos da cultura organizacional. De acordo com Kostova (1998), 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.

De acordo com o modelo de Burns e Scapens (2000), são quatro as etapas que formam os momentos do processo institucional, conforme demonstra a Figura 2.

**Figura 2 – Etapas do processo institucional**



Fonte: adaptado de Burns e Scapens (2000).

A primeira etapa consiste em codificar os princípios institucionais em regras e rotinas. A segunda etapa, por meio das ações e interações dos envolvidos no processo, promove a incorporação das regras e rotinas. Na terceira etapa, o comportamento repetitivo dos atores provoca a repetição de regras e rotinas, e, na quarta etapa, essas regras e rotinas se tornam

institucionalizadas, constituindo novos elementos do campo institucional (BURNS; SCAPENS, 2000).

Burns e Scapens (2000) discutem sobre as práticas de contabilidade e de administração que podem ser consideradas como rotinas, que da forma como são ordenadas e reproduzidas, com o tempo, podem ser institucionalizadas. E descrevem o processo institucional em dois campos: campo da instituição e campo da ação.

A incorporação, conforme disposto no modelo de Burns e Scapens (2000), é o segundo momento do processo institucional (campo da instituição), e o primeiro momento no campo da ação. Assim, a reprodução de regras e rotinas, que é o terceiro momento do processo institucional (campo da instituição), representa o segundo momento no campo da ação, isto é, só acontece depois da incorporação das novas práticas.

Para Burns e Scapens (2000), a codificação significa a influência dos hábitos e costumes e a definição das regras; a incorporação pode ser representada pelos reflexos dos hábitos e costumes na realização das tarefas, e pela aceitação das regras, ao considerá-las flexíveis ou fixas; a repetição é percebida quando as tarefas realizadas se tornam frequentes; e a institucionalização é visível na fixação das regras e ao segui-las rigorosamente nas tarefas.

Depreende-se que, para reproduzir as práticas estabelecidas na controladoria como regras e rotinas, primeiramente é necessária a aceitação de tais práticas. Uma vez aceitas, são incorporadas, e com a reprodução acontece a institucionalização. Portanto, a institucionalização é o momento em que as regras se instituem como normas e evidenciam-se novos elementos institucionais, ou seja, novos hábitos e rotinas convertidos em práticas inquestionáveis pelos funcionários.

## 5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa caracteriza-se como exploratória e foi realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Conforme Martins (2002), os estudos exploratórios compreendem abordagens que buscam maiores informações sobre determinado assunto e são indicados quando se tem pouco conhecimento do assunto. A conotação exploratória decorre do fato do estudo pretender investigar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria em empresa familiar.

O estudo de caso permite “uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real – tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais, administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas [...]” (YIN, 2003, p. 21). O estudo concentrou-se em um único caso, uma empresa familiar do ramo de mecânica, situada no Estado de São Paulo, que passou por processos de mudanças na gestão e que se presume tenha exigido a institucionalização de novos hábitos e rotinas também na controladoria.

A pesquisa com abordagem qualitativa, de acordo com Richardson (1989), descreve a complexidade de determinado problema, analisa a interação de certas variáveis, compreende e classifica processos dinâmicos vividos por grupos sociais. O autor ressalta que ela pode contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilita, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos. O levantamento dos dados foi realizado no mês de junho de 2009 por meio de pesquisa documental e de entrevista direta com o *controller* da empresa.

De acordo com Lakatos e Marconi (2003, p. 174), pesquisa documental é aquela em que “a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”. O documento utilizado na pesquisa foi o Relatório da Administração, divulgado pela empresa pesquisada nos anos de 1998 a 2007. Os RA pesquisados foram retirados do sítio da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA)

(www.bovespa.com.br). Para a entrevista foi elaborado um roteiro estruturado com questões no sentido de levantar como ocorreu o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria na empresa, nos últimos dez anos.

A abordagem do estudo é de corte longitudinal. Hair Jr et al. (2005, p. 88) destacam que estudos longitudinais “exigem que os dados sejam coletados das mesmas unidades da amostra em diversos pontos no tempo. Os dados representam uma série temporal de observações. Os dados longitudinais permitem mapear elementos administrativos de modo que se possam observar as tendências”. Ao selecionar os relatórios da administração de um intervalo de tempo de dez anos, referente ao período de 1998 a 2007, para analisar as mudanças nos ambientes externo e interno da empresa com vistas à identificar mudanças nos hábitos e rotinas de controladoria, a pesquisa caracteriza-se como sendo de corte longitudinal.

Na análise dos dados utilizou-se a técnica de análise de conteúdo. Segundo Bardin (1977), análise de conteúdo é o 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/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Para analisar a institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria da empresa, foram consideradas as quatro etapas propostas por Burns e Scapens (2000), que se constituem do processo de codificação, incorporação, reprodução e institucionalização. No entanto, o modelo proposto pelos autores não demonstra a forma de decompor as etapas que constituem os campos de ação e de institucionalização no processo institucional. Guerreiro e Pereira (2005) destacam que a teoria institucional, mesmo contendo uma estrutura conceitual adequada para o entendimento da institucionalização, não propõe uma forma operacional de avaliação do processo institucional.

Assim, foi necessário inicialmente estabelecer um conjunto de categorias que possibilitasse identificar variáveis para melhor conduzir a entrevista com o *controller* da empresa e também ter um fio condutor para posteriormente analisar o seu conteúdo. Essas categorias compõem os campos de ação e de institucionalização no processo institucional. Neste sentido analisaram-se primeiramente os relatórios da administração da empresa dos anos de 1998 a 2007, com vistas à identificar mudanças ambientais que pudessem ter motivado alterações nos hábitos e rotinas da controladoria.

Destaca-se como principal limitação da pesquisa o estudo de caso, restringindo os resultados à empresa pesquisada. Além disso, o estudo consubstancia-se em duas fontes de dados autorizadas pela empresa, a análise do conteúdo dos relatórios da administração de um período de dez anos e as respostas do *controller* no momento da entrevista, portanto não foram investigadas outras fontes que poderiam contribuir para os achados da pesquisa. Outra limitação é quanto à possibilidade do entrevistado no momento da entrevista não ter se lembrado de detalhes relevantes sobre mudanças de hábitos e rotinas de controladoria e sua institucionalização na empresa.

## 6 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A empresa familiar objeto de estudo foi fundada em 1930, atua no setor de máquinas e ferramentas, máquinas para plásticos e fundição. Em dezembro de 2009 possuía aproximadamente 3.000 empregados. A empresa, embora com forte presença da família na gestão, inclusive na presidência, é uma sociedade de capital aberto, registrada no Novo Mercado da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA). Opera sob um sistema de gestão ambiental, certificado na NBR ISO 14001:2004. Tem seus produtos e serviços consumidos tanto no mercado nacional quanto no mercado externo, exportados para todos os continentes.

Para analisar a institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria da empresa,

inicialmente analisaram-se os relatórios da administração da empresa dos anos de 1998 a 2007, para identificar mudanças ambientais externas e internas que pudessem ter motivado alterações nos hábitos e rotinas da controladoria. Na sequência, por meio de entrevista com o *controller* da empresa foram identificadas e cotejadas mudanças nos hábitos e rotinas de controladoria no período considerado. Tendo como referência as quatro etapas propostas por Burns e Scapens (2000) – codificação, incorporação, reprodução e institucionalização – foi analisado o processo de institucionalização dos hábitos e rotinas emergentes.

## 6.1 MUDANÇAS AMBIENTAIS IDENTIFICADAS NOS RELATÓRIOS DA ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA

As mudanças ambientais identificadas nos relatórios da administração da empresa foram separadas em externas e internas, ainda que ambas estejam fortemente imbricadas. O Quadro 1 apresenta uma síntese das mudanças ambientais externas identificadas nos relatórios da administração da empresa, relativos ao período de 1998 a 2007.

**Quadro 1 - Mudanças ambientais externas identificadas nos relatórios da administração de 1998 a 2007**

Mudanças ambientais	Descrição das mudanças externas	Impactos na empresa
Crise econômica mundial	Crise da economia da Ásia, no final de 1997, e da Rússia, no segundo semestre de 1998.	Estas crises dominaram o cenário econômico no ano de 1998 e se refletiram nas vendas.
Elevação das taxas de juros	O país estabeleceu em 1998 taxas de juros elevadas para proteger a moeda nacional de ataques financeiros especulativos.	A política financeira governamental impactou de forma negativa o nível de atividade da economia.
Desempenho do PIB	O crescimento do PIB em 1999 foi de 0,82%, e encerrou-se o ano de 2000 com uma variação positiva de 4,2%, puxado pelo crescimento da indústria de 4,79%.	O setor de máquinas e equipamentos tem como característica uma correlação positiva com a evolução do PIB do país e do exterior, no que diz respeito às vendas.
Oscilações na taxa de câmbio	Constatação em 2001 da influência mundial da queda do nível de atividade da economia dos EUA, as primeiras informações da gravidade da crise argentina e o anúncio do racionamento de energia elétrica no país.	A empresa evidencia os reflexos desses acontecimentos. Como importadora de matérias-primas e exportadora de produtos, manifestou sua preocupação com as taxas de câmbio e sua interferência nas finanças da empresa.
Desvalorização da moeda nacional	Após expressiva desvalorização do real no último trimestre de 2002, quando o dólar quase alcançou R\$ 4,00, as taxas dessas principais moedas foram depreciadas, com queda no segundo trimestre de 2003, estabilizando o dólar ao redor de R\$ 2,90.	Para a empresa, se por um lado a revalorização do real traz benefícios na importação de componentes, de outro lado prejudica a lucratividade das exportações e facilita o acesso ao mercado interno dos concorrentes internacionais.

Fonte: dados da pesquisa.

Com base nos trechos descritos no Quadro 1, extraídos dos relatórios da administração do período de 1998 a 2007, verifica-se que a partir das mudanças impostas pelo ambiente externo, a empresa precisou adequar seus processos para continuar operando de forma competitiva e assegurar sua continuidade no mercado. A empresa não demonstrou muita ênfase na representação dos atores sociais, mas em todos os relatórios da administração mencionou funcionários, clientes, fornecedores e acionistas, porém, sem evidenciar as mudanças ambientais relacionadas.

O Quadro 2 apresenta uma síntese das mudanças ambientais internas identificadas nos

relatórios da administração da empresa no período de 1998 a 2007.

### Quadro 2 - Mudanças ambientais internas identificadas nos relatórios da administração de 1998 a 2007

Mudanças ambientais	Descrição das mudanças internas	Impactos na empresa
Investimentos em tecnologia	Investimentos realizados pela empresa	Em 1998 os investimentos em tecnologia atingiram 5,1% da Receita Operacional Líquida, com foco em atualização tecnológica de seus produtos para manter-se competitiva no mercado internacional.
Valorização do capital humano	Programa de previdência privada aberta complementar	Em 2000 a empresa implementou um programa de previdência privada aberta complementar para todos os seus funcionários e administradores. O programa prevê um benefício na aposentaria, aos 60 anos de idade, de 60% do salário nominal.
Distribuição de resultados aos proprietários	Juros sobre o capital próprio	A administração propôs em 2001 distribuição de resultados, sob a forma de juros sobre o capital próprio, imputáveis a dividendos de 7,4 milhões de reais bruto, representando 40% do lucro líquido do exercício.
Programa de desenvolvimento tecnológico industrial	Apresentação de projeto de desenvolvimento tecnológico	Em 2002 a empresa apresentou um projeto de PDTI – Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial junto ao Ministério da Ciência e Tecnologia, num total de 33,8 milhões de reais para os três anos seguintes, com investimentos para o desenvolvimento de novos produtos e atualização dos existentes.
Preocupação com a gestão da qualidade	Atualização das certificações ISO	Em 2003 a empresa foi certificada na versão 2000 da ISO 9001 (Gestão da Qualidade) em todas as suas unidades fabris. Destacou ainda importantes avanços no Projeto ISO 14001 (Gestão Ambiental), rumo à certificação em 2004.
Governança corporativa	Adesão ao Novo Mercado da Bovespa	Em 2007 a empresa teve suas ações listadas no segmento diferenciado de governança corporativa da Bolsa de Valores de São Paulo.
Mudanças na administração	Alterações na diretoria da empresa	Nas informações anuais da empresa foram observadas modificações na diretoria. Em 2005 houve mudança na vice-presidência e em 2006, no cargo de presidente.

Fonte: dados da pesquisa.

No Quadro 2 nota-se em dois momentos destaque à inovação tecnológica. A preocupação com a tecnologia nos processos de produção pode estar relacionada à redução de custos e desperdícios no processo produtivo, tendo em vista os momentos de contenção de gastos que a empresa relata em todos os seus relatórios da administração. Observam-se também mudanças que o ambiente externo lhes impõe, aliado aos anseios da própria companhia, como por exemplo, o plano de previdência privada e a participação nos lucros, a atualização das Certificações ISO, a adesão ao Novo Mercado da Bovespa e as mudanças ocorridas na diretoria.

Ainda que algumas mudanças ambientais ocorridas pareçam não ter impacto direto e imediato na empresa – por exemplo, crise econômica mundial, desempenho do PIB – em afetando o ambiente em que empresa está inserida, ela sentirá seus efeitos em maior ou menor proporção. Na empresa objeto de estudo, no período de análise dos relatórios de administração constataram-se reações imediatas às mudanças ambientais externas percebidas, com reestruturações internas de modo a torná-las compatíveis ao novo ambiente organizacional provocado pelas mudanças, inclusive com justificativas quando a resposta não correspondia a possíveis expectativas de *stakeholders*.

## 6.2 MUDANÇAS OCORRIDAS NA CONTROLADORIA E O PROCESSO DE SUA INSTITUCIONALIZAÇÃO

A partir das mudanças ambientais externas e internas identificadas nos relatórios da administração da empresa, com base neste *checklist* realizou-se a entrevista com o *controller*, no intuito de verificar eventuais reflexos nas funções e atividades da controladoria. A lista tinha a finalidade de cotejar as mudanças na controladoria e interagir com o respondente da pesquisa, no sentido de identificar categorias que compuseram os campos de ação e de institucionalização no processo institucional da controladoria da empresa.

Da entrevista do *controller* extraíram-se as categorias apresentadas no Quadro 3, que sintetizam o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria, consideradas as quatro etapas propostas no modelo de Burns e Scapens (2000).

**Quadro 3 – O processo de institucionalização de hábitos e rotinas**

Categorias			
Codificação	Incorporação	Reprodução	Institucionalização
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Integração da controladoria</li> <li>- Implementação do ERP</li> <li>- Implantação do plano orçamentário</li> <li>- Desenvolvimento da controladoria estratégica</li> <li>- Atualização das Certificações ISO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cultura da empresa aberta a mudanças</li> <li>- Participação da presidência nos processos</li> <li>- Treinamentos constantes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Compartilhamento geral de informações pelo sistema de TI</li> <li>- Programa de participação nos resultados (PPR) aliado ao alcance de metas e retorno dos investimentos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ocorre facilmente em decorrência da cultura organizacional e da efetiva participação da presidência nos processos</li> <li>- O PPR é um elemento motivador no processo</li> </ul>

Fonte: dados da pesquisa.

No Quadro 3 verifica-se nas categorias estabelecidas, que os dados coletados possibilitaram identificar como ocorre o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria na empresa. Conforme entrevista com o *controller*, a codificação da necessidade de novas regras na companhia deu-se a partir da integração da controladoria, da implantação do ERP e do plano orçamentário, do desenvolvimento da controladoria estratégica e da atualização das certificações ISO.

O *controller* relatou que houve um processo de integração da controladoria na empresa, no sentido de promover uma visão mais holística de todos os gestores, já que antes desse processo existiam os instrumentos, mas não com a configuração e denominação de controladoria. Com a implantação do orçamento, sistemas de custos e contabilidade gerencial, aliada a esta nova visão, foi criado formalmente um órgão na estrutura da empresa denominado de controladoria, conforme trecho abaixo:

Na época, a empresa tinha contabilidade e parte fiscal. O setor de custos, que era separado, foi para a controladoria. Existia um setor de assessoria econômica. Ocorreu a implantação da última etapa do plano orçamentário. A empresa por três vezes nos últimos 20 anos havia implantado orçamento, porém sem muito sucesso, por uma série de circunstâncias. Com o processo de integração da controladoria, ficou mais claro o modelo condutor e conseguiu-se mostrar que custos está integrado com a contabilidade, que está integrada com o orçamento, e esse foi o ciclo mais importante de integração.

Após a integração da controladoria na empresa, em resposta às mudanças ambientais externas, que exigiam maior agilidade e segurança nas informações, a etapa seguinte consistiu

na implementação do *Enterprise Resource Planning (ERP)*, em português Sistema Integrado de Gestão (SIGE), a partir da concepção da contabilidade gerencial. O *controller* reportou que houve uma reestruturação do sistema de informação com foco no ERP, e este, com foco na contabilidade gerencial. A partir da integração da controladoria, o que foi implantado passou a ser denominado de controladoria estratégica, com foco em sistemas de informações. Na entrevista o *controller* ilustrou algumas mudanças neste sentido, conforme segue:

O setor de assessoria econômica, que tinha a função de fornecer estatísticas, passou a ser um supridor de informações em âmbito estratégico. A empresa, hoje, tem uma concepção de um mínimo de sistemas de informações para abastecer a estratégia que se classifica como controladoria estratégica.

O órgão denominado de controladoria é considerado atualmente o braço direito da empresa e valida todas as informações gerenciais produzidas. A controladoria passou a consolidar e reportar todos os números econômico-financeiros e a empresa passou a vê-la como um setor indispensável para o conceito geral de controle.

Ao reportar sobre as mudanças que afetaram a empresa, o *controller* informou que “elas reforçam a função da controladoria, pois se refletem economicamente na empresa”. Destacou como mudanças, o aumento da competitividade, o crescimento da concorrência e a necessidade de eficiência e produtividade. Considerou tais mudanças benéficas à empresa, mas que exigem cada vez mais a presença da controladoria, no sentido de responder com seus conceitos e tecnologia da informação para fazer frente às mudanças.

Com a implantação do ERP, algumas funções de controladoria foram modificadas, exigindo a criação de novas rotinas. Segundo o *controller*, era hábito a aprovação de contas a pagar pela controladoria, com o ERP ficou claro que esse não era o melhor processo; no setor fiscal, a parte de recebimento do fisco não era da controladoria, mas com o ERP ficou sob a responsabilidade da controladoria; outras mudanças foram realizadas no sentido de reforçar a necessidade de sistemas de informação mais ágeis, como a implantação de *business intelligence*.

A atualização das certificações ISO para todas as unidades fabris da empresa se refletiu de forma positiva nas operações e negócios da empresa. A atenção às exigências para a renovação/obtenção das certificações contribuiu para realizar as mudanças internas necessárias, inclusive com desenvolvimento de projetos e realização de investimentos para a modernização e/ou criação de novos processos e linhas de produtos.

Focalizando-se na institucionalização dos hábitos e rotinas de controladoria, observou-se que a partir da codificação da necessidade de novas regras pelo processo integrativo da controladoria, da implementação do ERP, da implantação do plano orçamentário e do desenvolvimento da controladoria estratégica, a empresa precisou incorporar e reproduzir tais regras na rotina dos funcionários.

O *controller* ressaltou que a cultura de empresa familiar sempre foi muito forte em termos administrativos, em que o fundador centraliza as decisões e mantém laços de amizade com as pessoas com as quais trabalha. Esta característica contribuiu para a implantação das mudanças necessárias no sentido de se adaptar às imposições do ambiente externo da empresa, decorrentes de crises econômicas, medidas governamentais, variações cambiais, aumento da concorrência, exigências dos consumidores, inovações tecnológicas, entre outros.

Dois aspectos da cultura de empresa familiar o *controller* apontou que contribuíram sobremaneira na incorporação das novas regras, a participação da presidência nos processos e a cultura da empresa aberta a mudanças. Ressaltou também que, devido a um dos antigos sócios possuir conhecimento amplo de contabilidade, as reestruturações acima relatadas foram facilmente aceitas, inicialmente pela diretoria e depois pelos demais membros da empresa. Embora as reestruturações tenham sido conduzidas pela controladoria, o entrevistado destacou

a participação da presidência e do setor de tecnologia da informação (TI) em todos os processos desenvolvidos pela controladoria.

Apesar da responsabilidade pelas reestruturações ter sido restringida à controladoria, presidência e ao setor de tecnologia da informação, o compartilhamento de informações foi geral na empresa, contribuindo com o processo de reproduzir novas regras. O *controller* comentou que o setor de TI busca primeiramente entender as necessidades, depois partilha e compartilha com todos os setores e a presidência dá o apoio e suporte necessários na execução dos processos de reestruturação.

Como a empresa tem uma cultura avançada de TI, pelo próprio tipo de produto que produz, busca desenvolver o mínimo de normas e o máximo de sistemas e processos integrados, ou seja, são poucas as regras explícitas, elas existem no sistema informatizado e funcionam por meio de *work flow*. A empresa sempre se pautou em processos integrados de TI, por exemplo, em processos de compras, de recrutamento, de autorização de despesas, e isso inibe as normas explícitas, uma vez que o sistema opera a partir de *work flow*.

Com relação aos treinamentos no processo de incorporar e reproduzir as novas regras, o *controller* afirmou que:

A controladoria lidera inúmeros processos de treinamentos genéricos e na organização desses processos de treinamento, tem por hábito fazer pesquisa junto aos gestores. Eles também querem ter treinamentos da controladoria, e a controladoria não é uma imposição, existe um ambiente próprio para identificar as necessidades dos usuários. É um processo em nível gerencial, por meio de reuniões, para saber o que se precisa da controladoria.

Em se tratando dos funcionários, o *controller* lembrou que a empresa sempre primou por recompensá-los com um emprego que lhes proporcione um salário de mercado, num excelente ambiente organizacional e com bom nível de benefícios. Dentre os benefícios, destaca o PPR, que a empresa transformou sabiamente num plano razoável de remuneração variável, com valor razoável. Então, é considerado um elemento motivador, e é conduzido pela controladoria. Ao ser implantando, o PPR tinha foco apenas em metas. Mais tarde, num estágio mais amadurecido, passou a contemplar também o retorno dos investimentos.

Quanto ao processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria, o *controller* não reportou dificuldades. Principalmente, devido a cultura organizacional da companhia receptiva a mudanças, pelo apoio e suporte da presidência em todos os processos da controladoria e pelo programa de participação dos funcionários nos resultados da empresa, que é um elemento motivador. De modo geral, as mudanças sempre foram aceitas e incorporadas de forma integral na rotina organizacional.

O *controller* mencionou que na implantação do ERP houve um caso de resistência que não foi vencida diretamente pela controladoria e que precisou ser levada à presidência. Porém, como havia plena participação desta nos processos, e a diretoria já estava com uma posição firmada sobre a situação, não houve problemas maiores. “Por isso que é importante a participação do presidente nesses processos” destacou o *controller*.

Ao ser questionado sobre as certificações da ISO, o *controller* afirmou que, por serem extremamente burocráticas, ocasionam mudanças nos processos internos da empresa, exigindo treinamentos constantes para capacitar os funcionários. Reportou que na empresa, os treinamentos são uma exigência da presidência, todos são obrigados a participar. Assim, a institucionalização das novas normas ocorre por meio dos treinamentos intensivos e pelo PPR vinculado ao atingimento de metas.

O *controller* afirmou que a empresa procura sempre absorver as melhores práticas dentro de sistemas de informações. Nesse sentido, relatou a aquisição nos anos 80, de um *software* de contabilidade, considerado o melhor do mundo. Na época, as melhores práticas

deste *software* foram absorvidas pela empresa. A implantação do ERP também trouxe impactos consideráveis para a empresa, principalmente quanto ao suprimento de informações em âmbito estratégico.

Verifica-se que a empresa analisada estabeleceu regras aparentemente flexíveis para atender às mudanças, e cada uma delas, ao seu modo, incorporou essas normas e regras em todos os níveis e em todas as áreas, à rotina organizacional. Sobre isso, voltando ao referencial teórico desse estudo, Scott (2001) explica que instituições são hábitos estabelecidos do pensar comum generalizado pelas pessoas. Scapens (1994) explica que uma instituição é um modo de pensar ou agir predominante e que está inculcado nos hábitos e costumes de um grupo.

Encontra-se ainda na explicação de Barley e Tolbert (1997), que as instituições são regras compartilhadas e tipificações que identificam categorias de atores sociais e suas atividades próprias como rotinas. A partir do exposto, analisando-se o processo de institucionalização de hábitos e rotinas na empresa objeto de estudo, percebeu-se que o processo ocorreu facilmente, tendo em vista a própria cultura organizacional, a efetiva participação da presidência nos processos e o PPR que é um elemento motivador no processo.

## 7 CONCLUSÕES

O estudo objetivou investigar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria em empresa familiar. Foi realizada pesquisa exploratória, por meio de um estudo de caso, com análise de conteúdo e abordagem qualitativa dos dados. Os dados da pesquisa foram levantados através de entrevista direta com o *controller* e de pesquisa documental nos relatórios de administração.

Constatou-se pela análise dos relatórios da administração do período de 1998 a 2007, que diversas mudanças ambientais externas impactaram o ambiente interno da empresa. Destacam-se a crise econômica mundial, o desempenho do Produto Interno Bruto (PIB), elevação das taxas de juros, oscilações na taxa de câmbio e desvalorização da moeda nacional. Estas mudanças ambientais externas exigiram diversas mudanças internas, ainda que algumas possam ter ocorrido pela vontade da diretoria da empresa.

Nos relatórios da administração analisados identificaram-se basicamente as seguintes mudanças internas: investimentos em tecnologia; valorização do capital humano; distribuição de resultados aos proprietários; apresentação de programa de desenvolvimento tecnológico industrial; preocupação com a gestão da qualidade; governança corporativa; mudanças na administração. Cada uma dessas mudanças/reestruturações internas se refletiu de alguma forma nas funções e atividades da controladoria da empresa, que é o foco deste estudo.

O *controller* da empresa, mesmo desconhecendo o *checklist* das mudanças ambientais elaborado com base nos relatórios da administração da empresa, confirmou a maioria delas na entrevista. Reportou que em decorrência dessas mudanças ambientais, nos últimos dez anos a controladoria tem sido alvo de inúmeras mudanças e reestruturações na empresa e apontou as que seguem: integração da controladoria, implementação do ERP, implantação do plano orçamentário e desenvolvimento da controladoria estratégica.

Para analisar a institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria da empresa, foram consideradas as quatro etapas propostas por Burns e Scapens (2000), que se constituem do processo de codificação, incorporação, reprodução e institucionalização. Depreende-se que as mudanças apontadas pelo respondente da pesquisa implicaram em novas normas e regras, constituindo-se nas categorias que compuseram a primeira etapa, a codificação, dos campos de ação e de institucionalização no processo institucional da controladoria da empresa.

A segunda etapa do processo de institucionalização, a incorporação das normas e regras, aconteceu porque a própria cultura da empresa é aberta a mudanças, a presidência

participa ativamente nos processos e existem treinamentos constantes e obrigatórios. No relato do *controller* se constata a forte presença da cultura familiar na administração da empresa, a centralização do poder no fundador e os laços de amizade, quando aponta a participação ativa da presidência como um dos fatores facilitadores do processo de incorporação das novas normas e regras decorrentes das mudanças no órgão controladoria.

A terceira etapa, a reprodução das normas e regras, conforme a fala do entrevistado deu-se pelo compartilhamento geral de informações pelo sistema de TI e o programa de participação nos resultados (PPR) aliado ao alcance de metas e retorno dos investimentos. Assim, verificou-se que a institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria aconteceu a partir dos mecanismos desenvolvidos pela empresa, para promover a incorporação e reprodução de normas e regras nas rotinas organizacionais.

Conclui-se que as quatro etapas propostas por Burns e Scapens (2000) – codificação, incorporação, reprodução e institucionalização – permitiram analisar a institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria da empresa. E que os campos de ação e de institucionalização no processo institucional da controladoria da empresa se materializaram facilmente, tendo em vista a cultura organizacional, aberta à inovação; a efetiva participação da presidência nos processos, com fortes resquícios de empresa familiar; e o programa de participação nos resultados (PPR), que é um elemento motivador no processo.

Para analisar a institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria da empresa, foram consideradas as quatro etapas propostas por Burns e Scapens (2000), que se constituem do processo de codificação, incorporação, reprodução e institucionalização. Depreende-se que as mudanças apontadas pelo respondente da pesquisa implicaram em novas normas e regras, constituindo-se nas categorias que compuseram a primeira etapa, a codificação, dos campos de ação e de institucionalização no processo institucional da controladoria da empresa.

Considerando-se a relevância das empresas familiares na economia mundial e a importância da institucionalização de hábitos e rotinas nas empresas em geral e na controladoria em particular, novas pesquisas sobre o assunto são desejáveis. Ainda, considerando-se a relevância do tema da pesquisa, recomenda-se investigar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas, utilizando-se do modelo de Burns e Scapens (2000), em outras empresas que sejam consideradas familiares, para comparar as semelhanças e diferenças nos resultados. Outros modelos de análise também podem ser objeto de estudo.

## REFERÊNCIAS

- ATTUCH, L. O retrato da empresa familiar. **Negócios**, n. 507, jun. 2007.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- 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.; N. LAZARIC. The influence of knowledge in the replication of routines. **Industrial and Corporate Change**, p. 65-94, 2004. Disponível em: <<http://icc.oxfordjournals.org/>>. Acesso em: 01 mar. 2009.
- BELLET, W.; DUNN, B.; HECK, R. K. Z.; PARADY, P.; POWELL, J.; UPTON, N. B. **Family business as a field of study**. 2002. Disponível em: <<http://www.fambiz.com/Orgs/Cornell/articles/real/ifbpa.cfm>> Acesso em: 09 mar. 2009.
- BERNHOEFT, R. **Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida**. 2. ed. São Paulo: Nobel, 1991.

BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina, Brasil. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 46, jul./set., 2008.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. São Paulo, 2006. 352 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, 2006.

BORNHOLDT, W. **Governança na empresa familiar**: implementação e prática. Porto Alegre: Bookman, 2005.

BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, n. 13, p. 566-596, 2000.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, n. 11, p. 3-25, 2000.

CRUZ JUNIOR, J. B. Século XXI: ameaças e oportunidades a pequena empresa brasileira. **Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis, n. 1, p. 87-94, ago. 1998.

COMMONS, J. R. Institutional economics. **The American Economic Review**, v. 21, n. 4, p. 648-657, Dec., 1931.

DONNELLEY, Robert G. **A empresa familiar (The family business)**. São Paulo: Biblioteca Harvard de Administração de Empresas, 1977.

ESMAN, M. J.; BLAISE, H. C. **Institution building research**: the guiding concepts. Pittsburgh: Inter-University Research Program in Institution Building, 1966.

FONSECA, V.; 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, 2002.

GARCIA, V. P. **Desenvolvimento das famílias empresárias**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista de Contabilidade & Finanças**, FEA/USP, Edição Comemorativa, p. 7-21, set. 2006.

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.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A. Avaliação do processo de mudança da contabilidade gerencial sob enfoque da teoria institucional: o caso do Banco do Brasil. In: ENANPAD, 29., Brasília, 2005. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2005.

HAIR JR. J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HODGSON, G. M. On the evolution of Thorstein Veblen's evolutionary economics. **Cambridge Journal of Economics**, v. 22, p. 415-431, 1998.

KOSTOVA, T. **Success of the transnational transfer of organizational practices within multinational companies**. International Business Program Area. University of South Carolina, South Carolina, 1998.

- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LEAPTROTT, J. An institutional theory view of the family business. **Family Business Review**, San Francisco, v. 18, n. 3, p. 215-228, Sept. 2005.
- LEITE, R. C. As técnicas modernas de gestão de empresas familiares. In: GRZYBOVSKI, D.; TEDESCO, J. C. (Orgs). **Empresa familiar: tendências e racionalidades em conflitos**. 3. ed. Passo Fundo: UPF, 2002. pp.167-198.
- 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<sup>a</sup>. Ed. Especial, p. 9-39, 2005.
- MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. Nota técnica: a teoria institucional. In: CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs.). **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. pp. 218-225.
- MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, n. 83, p. 340-363, 1977.
- MOSIMANN, C. L.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração da empresa**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, M.; ANDRADE, I.A. ; MULLER, I.A ; SANT'ANNA, M.M. Logística integrada à controladoria. In: SCHMIDT, P. (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002. pp. 243-262.
- QUELLETTE, J. A.; WOOD, W. Habit and intention in everyday life: the multiple processes by which past behavior predicts future behavior. **Psychological Bulletin**, v. 124, n. 1, p. 54-74, Section B, 1998.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- RUIZ, J. A. **Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- SANDINO, T. Introducing the first management control systems: evidence from the retail sector. **The Accounting Review**, v. 82, n. 1, p. 265-293, 2007.
- SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, n. 5, p. 301- 321, 1994.
- SCOTT, R. W. **Institutions and organizations**. 2. ed. London: Sage Publications, 2001.
- TOLBERT, P. S.; ZUCHER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs.). **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. pp. 194-217.
- USSMAN, A. M. **Empresas familiares**. Lisboa: Sílabo, 2004.
- ZUCKER, L. G. The role of institucionalization in cultural persistence. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. (Orgs.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991. pp. 83-107.
- YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. São Paulo, Bookman, 2003.