

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

## O processo de institucionalização da controladoria e suas práticas em uma empresa agroindustrial familiar

Recebimento dos originais: 20/10/2022  
Aceitação para publicação: 21/11/2023

**Sérgio José de Andrade**

Mestre em Controladoria pelo PPGC/UFRPE

Instituição: Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE

Rua Dom Manoel de Medeiros, S/N, Dois Irmãos

Recife, PE - Brasil CEP 52.171-900

E-mail: [sergio.andrade81@hotmail.com](mailto:sergio.andrade81@hotmail.com)

**Rezilda Rodrigues Oliveira**

Doutora em Ciência Política - IUPERJ

Instituição: Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE

Rua Dom Manoel de Medeiros, S/N, Dois Irmãos

Recife, PE - Brasil CEP 52.171-900

E-mail: [rezilda.rodrigues@ufrpe.br](mailto:rezilda.rodrigues@ufrpe.br)

### Resumo

O estudo do comportamento humano e seu processo de desenvolvimento ou institucionalização, é primordial para entender as relações entre os indivíduos e os sistemas que estão conexos às estratégias empresariais nas mais diversas organizações. Desta forma a Teoria Institucional pode auxiliar na identificação de quais os hábitos e rotinas, podem criados, aperfeiçoados, alterados e replicados, como o fator determinante para o sucesso de uma organização. O estudo objetivou investigar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria em uma empresa familiar. Podendo a pesquisa ser classificada como descriptiva-exploratória foi realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Os dados da pesquisa foram levantados através de análise documental e entrevista direta com a *controller* da empresa nos meses de junho e julho de 2021. Na pesquisa documental buscou-se identificar o histórico da empresa até o momento atual, visando identificar quais fatores poderiam ter exigido alterações nos hábitos e rotinas da empresa motivando a criação do departamento de controladoria. 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 mostraram 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. Concluiu-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. Controladoria. Agronegócios.

## 1. Introdução

As organizações, com suas estratégias de negócios, devem estar preparadas às oscilações constantes do mercado e com base nisso, percebe-se que o processo interno de cultura organizacional é um fator importante e considerável para continuidade das entidades nos mercados que estão inseridos (BEUREN; OLIVEIRA, 2012).

Neste contexto, a Teoria Institucional que tem como objeto de conhecimento, os processos técnicos, variáveis de produção e a gerência, visa abordar aspectos culturais, relações humanas, estruturas e ações das organizações (SANTOS *et al.*, 2020).

Através da Teoria Institucional, podemos identificar que os hábitos e rotinas, podem ser criados, aperfeiçoados, alterados e replicados, como o fator determinante na integração das culturas. O objetivo deste estudo é investigar o processo de institucionalização do departamento de controladoria e suas práticas em uma empresa familiar do ramo de Produção, distribuição e Comércio de Proteína Animal com sede na cidade do Recife sob a ótica do modelo de Burns e Scapens (2000).

Para Soares *et. al* (2019) em uma empresa familiar existe potencialmente uma forte contradição institucional a respeito dos objetivos da Controladoria, sendo a cultura desses grupos muitas vezes avessa à elementos de controle especialmente quando envolvem a aplicação de modelos de avaliação de desempenho de gestores profissionais e familiares.

Desta forma, a relevância da pesquisa está em analisar como um departamento de controladoria e seus artefatos são institucionalizados no ambiente organizacional de uma empresa familiar neste ramo de atuação, apresentando o contexto empresarial e consequentemente gerando uma melhor compreensão de como as diferentes lógicas podem maximizar ou não a ação e atuação da Controladoria, gerando benefícios para a organização e para os envolvidos.

O estudo justifica-se pela importância das empresas familiares na geração de empregos e sua participação na formação do PIB do país, além de potencializar o entendimento das influências sofridas e geradas pelos diversos atores no processo de institucionalização de um departamento de Controladoria numa empresa familiar.

Justifica-se ainda, pois as empresas por possuírem estruturas organizacionais diferentes, refletem também na área da controladoria, estas diferenças, não existindo, uma estrutura organizacional padrão da controladoria, dificultando a definição de um padrão a ser seguido. Cada organização acaba se adaptando conforme os seus procedimentos (BEUREN; MULER, 2010).

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

E também pela importância da controladoria na estrutura organizacional de empresas deste setor, consequentemente contribuindo para analisar a realidade das práticas de controladoria e sua estrutura nas organizações, bem como, visando contribuir com a análise das características e da estrutura da controladoria nestas organizações.

Percebeu-se através da pesquisa que a controladoria na empresa em estudo apresenta configuração de órgão de linha fazendo acontecer o processo de gestão e de tomada de decisão juntamente com os demais órgãos e funções da organização. Para Coelho, Lunkes e Machado (2012), nesta configuração a Controladoria não pode ser vista como uma área responsável pelas decisões, mas deve ser vista como uma auxiliar para as demais áreas, fornecendo suporte aos gestores.

Outro aspecto observado nesta organização é a forte presença do fundador e de membros da família na sua administração, o que acaba influenciando a cultura organizacional como um todo e, por conseguinte o órgão controladoria, já que este órgão é responsável pelo gerenciamento das informações de suporte ao processo de gestão e tomada de decisão (BEUREN; OLIVEIRA, 2012). Para esta organização, buscou-se ainda demonstrar se a institucionalização da Controladoria conseguiu alinhar objetivos institucionais e familiares de maneira a gerar os resultados esperados.

Diante disso, a questão que norteia o estudo é: Como ocorreu o processo de institucionalização do departamento de Controladoria e suas práticas em uma empresa familiar?

## 2. Referencial Teórico

### 2.1. Teoria Institucional

A Teoria Institucional tem sido utilizada porque apresenta uma abordagem diferenciada para os estudos sobre mudanças em contabilidade gerencial. Dada sua amplitude, ela é classificada por Burns e Scapens (2000) em três diferentes vertentes: Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* - NIE), Velha Economia Institucional (*OldInstitutional Economics* - OIE) e Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* - NIS). A NIS, vertente que será utilizada nesta pesquisa, tem seu foco nas instituições e microinstituições, e tem sido utilizada para identificar como o processo de mudanças institucionais acontece partindo das relações entre indivíduos no interior das organizações. (GUERREIRO *et al.*, 2005; STEEN, 2005)

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

DiMaggio (1988) considera que existe uma dicotomia da institucionalização por percebê-la tanto como um processo como um resultado. A institucionalização como resultado situa práticas e estruturas organizacionais além do alcance de interesses e políticas. Já a institucionalização como processo é profundamente político e reflete o poder relativo dos interesses organizacionais e dos atores que se mobilizam ao redor desses interesses.

Scott (2001) propõe um modelo estratificado para tratar do estudo da relação entre organizações e instituições. Conforme o autor, essa estrutura explicativa se assenta sobre três pilares, regulativo, normativo e cognitivo-cultural, que não apenas enfatizam a natureza simbólica dos elementos institucionais, mas sua influência sobre o comportamento social, por meio do modo como estão implicados nas ações, relações e recursos (SCOTT, 2008).

Ainda segundo o autor, os pilares refletem aspectos das instituições, revelando bases alternativas de legitimação, ordem e obediência social, mecanismos e lógicas de ação social predominantes em cada uma delas (SCOTT, 2001, 2008). A maior ou menor importância de um ou outro pilar decorre de diferentes acepções atribuídas aos conceitos de instituição e institucionalização.

O conceito de legitimidade é relevante no entendimento do processo de institucionalização porque ela é somente alcançada quando seus valores e ações são coerentes com as expectativas de ação dos atores sociais relevantes.

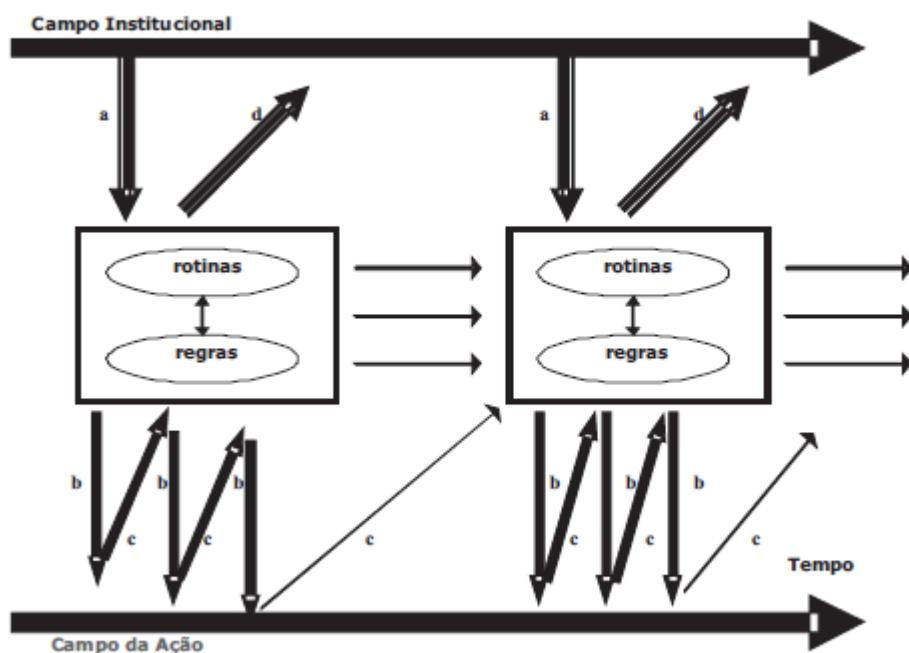
Para efeito deste estudo utilizou-se o que afirmam Burns e Scapens (2000) que o processo de institucionalização pode ser analisado em 4 etapas distintas. quais sejam: processo de codificação, processo de incorporação, processo de reprodução e institucionalização.

A figura 1 demonstra como está estruturado este entendimento dos citados autores:

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

**Legenda:**

- a = codificação
- b = incorporação
- c = reprodução
- d = institucionalização



Fonte: Burns e Scapens (2000, p. 9).

**Figura 1: O Processo de Instituição**

Importante ressaltar que na figura 1, segundo Burns e Scapens (2000, p. 10), as quatro setas que representam os estágios da institucionalização do processo de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial estão divididas em função de sua representação em sincrônicas e diacrônicas. As setas (a) e (b) representam uma função sincrônica, ou seja, relacionando-se ao estudo dos fenômenos sem referência a seu processo histórico específico, mas ocorrendo em um ponto específico do tempo. As setas (c) e (d), por sua vez, seriam diacrônicas, compreendendo o estudo do caráter dos fenômenos ao longo do tempo, visando a obter uma influência cumulativa dos eventos de mudança nos indivíduos.

Descreve-se abaixo as definições dos processos presentes no modelo proposto por Burns e Scapens (2000), quais sejam: Codificação, Incorporação, Reprodução e Institucionalização.

### 2.1.1. Processo de Codificação

Refere-se ao momento de produção de textos que se desejam institucionalizar, podendo apresentar discursos concorrentes, que influenciarão a formação de instituições pela

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.  
organização, provocando a institucionalização de ações distintas daquelas previstas incialmente.

O estágio de codificação presente em processo de mudança de contabilidade gerencial e a formação do discurso dependem diretamente dos indivíduos que recepcionarão as mensagens emitidas por intermédio dos textos produzidos e que se desejam institucionalizar.

### **2.1.2. Processo de Incorporação**

As rotinas, quando incorporadas e tidas como permanentes, introduzidas no dia-a-dia das organizações e fazendo parte da sua estrutura, constituindo-se em uma maneira de pensar e agir de forma inquestionável por parte de todos os agentes.

As rotinas e as regras já codificadas, oriundas do campo institucional passam para o campo de ação. Esse processo de incorporação pode envolver uma escolha consciente, mas também pode ser objeto do monitoramento e da aplicação de conhecimento tácito sobre como as coisas são feitas no interior da organização.

Esse processo de incorporação das regras e rotinas pode ser sujeito a resistência, especialmente se as novas regras foram contrárias aos ideais e valores existentes na organização no momento da mudança, havendo, também, que ser considerado o poder que os atores envolvidos tem de interferir no processo, por tratar-se de algo que transita do campo de ação para o campo institucional.

### **2.1.3. Processo de Reprodução**

Essa reprodução pode ser de forma consciente ou inconsciente. A reprodução consciente acontece quando os atores tem o conhecimento exato do que deve ocorrer e como deve ocorrer, visando à maximização de recursos da forma mais racional possível. Entretanto, também pode ocorrer uma reprodução inconsciente, sem propósito claro. Isso pode verificar-se, principalmente, na ausência de sistemas para monitorar a execução das rotinas e em situações nas quais as regras e as rotinas não são suficientemente compreendidas ou aceitas pelos atores.

### **2.1.4. Processo de Institucionalização**

Para Scot (2001) os ambientes institucionais são estruturas sociais que sujeitos a um alto grau de recomposição, compostas por elementos cognitivos-culturais, normativos e regulativos que podem ser transmitidos por vários tipos de portadores, incluindo sistema relacional, simbólico, de artefatos e rotinas.

Nesse momento, as regras e as rotinas transformam-se simplesmente na maneira que as coisas são, isto é, instituições propriamente ditas, sem questionamento por parte dos atores. Nesse momento, elas encontram-se dissociadas do seu processo histórico, sendo que todos os atores envolvidos no processo fazem as ações baseadas nas pressuposições assumidas, admitindo-se que essa é a forma correta de agir no interior da organização.

Uma vez que determinado processo de mudança foi devidamente institucionalizado, ele pode ser considerado como concluído, estando consistentemente integrado no campo de ação e no campo institucional, ao longo do tempo. Nesse momento, de acordo com os pressupostos da Teoria Institucional, abordados quando da análise da estabilidade e da mudança em Contabilidade Gerencial, qualquer ação que vise a alterar o padrão estabelecido terá resistências, uma vez que essas regras e rotinas estão enraizadas no comportamento individual de tal forma que seria necessário retornar ao processo de codificação, indicado no item 2.1.1, e passar por todas as demais fases, para que essa nova mudança alcançasse sucesso.

## **2.2. Processo de institucionalização da controladoria e de suas práticas**

De acordo com Meyer e Rowan (1977) as organizações são normalmente entendidas como sistemas de atividades controladas e coordenadas que surgem quando o trabalho é incorporado em redes complexas de relações técnicas e de conhecimento. Sendo este sistema composto por estruturas formais que estão interligadas por políticas e metas de forma racional de forma atender atividades e objetivos das organizações.

Para Crubellate *et al.* (2004) pode-se observar que os estudos organizacionais que outrora entendiam que as organizações assumiam estruturas formais com base em escolhas econômicas, passaram a entende-la sob a ótica de uma perspectiva sociológica. Esta vertente foi abordada pela perspectiva da teoria institucional chamada *New Institutional Sociology* (NIS) – Nova Sociologia Institucional.

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

Scapens (1994) afirma que o conjunto de ideias contidas na Teoria Institucional (especificamente na *OIE*) apresenta um arcabouço intelectual mais adequado para o entendimento dos sistemas de contabilidade gerencial do que a estrutura conceitual do modelo neoclássico. Segundo esse autor, a abordagem institucional não deve ser considerada nem a única nem a melhor abordagem, porém, é uma estrutura válida para o entendimento das práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas e para o estudo da 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.

Para DiMaggio (1988), para que seja possível criar ou mudar instituições um ponto central é a mobilização de recursos suficientes. Sendo para Hardy e Maguire (2008), os empreendedores institucionais geralmente os responsáveis pela mobilização dos recursos materiais para serem usados como alavanca contra outros atores (atores auxiliares, aliados e constituintes externos) para negociar suporte na mudança do projeto em questão. Em algumas instâncias, atores com poder podem controlar os recursos suficientes para impor mudança num campo institucional, mas em outras, muitas vezes o empreendedorismo institucional envolve um grau de dependência com os outros atores e os recursos que estes controlam, com o intuito de tornar a barganha e negociação inevitável.

Quando um empreendedor institucional se encontra em posição central, ele pode utilizar a legitimidade que tal posição lhe confere para mobilizar aliados e justificar a adoção de novas práticas. Segundo Zucker (1977), o processo pelo qual um novo elemento institucional é incorporado por uma organização é denominado de institucionalização.

Neste sentido Thornton e Ocasio (2008), expõem a contingência histórica das lógicas institucionais. Considerando o fato de que as forças que atuam no comportamento dos indivíduos e organizações são historicamente contingentes.

No entanto, o empreendedor institucional não é super socializado como pode fazer crer a ideia de imersão. Os atores são capazes de se desvincular de seu contexto social e agir para transformar tal contexto (BARATTER; FERREIRA; COSTA, 2009).

Para Barbosa Neto e Colauto (2010), as ciências sociais vêm interessando-se pelo institucionalismo e a área contábil, não distante desta realidade, também faz uso destes conceitos para compreender melhor o processo de adoção das práticas de contabilidade gerencial nas empresas.

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

Desta forma e considerando as duas principais configurações da Controladoria na literatura, percebe-se que a controladoria pode ser denominada como órgão de staff, quando desempenha atividades e funções de apoio e assessoria diretamente vinculados à alta administração, mas sem poder de comando. Pode ser ainda, uma unidade organizacional quando para atender as necessidades da empresa “a unidade organizacional Controladoria deve funcionar como órgão de linha, fazendo acontecer o processo de gestão e de tomada de decisão juntamente com os demais órgãos e funções da organização” (BORINELLI, p. 217, 2006).

Já a contabilidade gerencial tem sido pesquisada nas últimas décadas por diversos estudiosos, tanto no Brasil quanto no exterior. Nota-se a evolução das práticas de contabilidade gerencial ao longo do tempo observando-se o relatório da *International Federation of Accountants - IFAC* (1998).

É possível identificar as seguintes práticas de contabilidade gerencial como as mais comumente pesquisadas: planejamento contínuo, planejamento estratégico, planejamento operacional, *balanced scorecard - BSC*, gestão baseada em valor - GBV, gestão de projetos, práticas de priorização de projetos e orçamento empresarial. Estes elementos são comumente pesquisados como artefatos de contabilidade gerencial (JUNQUEIRA, 2010; FREZATTI *et al.*, 2010).

### **2.3. Setor agroindustrial brasileiro**

Já com relação ao setor do agronegócio Panosso *et. al.* (2022) afirmam que é o conjunto das atividades econômicas ligadas à agricultura e à pecuária e envolve todas as etapas da cadeia produtiva, que se inicia na produção, passa pela industrialização e termina com a comercialização dos produtos.

A partir da década de 1960, a crescente demanda por alimentos do mundo impulsionou a pesquisa e o desenvolvimento no agronegócio, objetivando a redução dos custos de produção e o aumento da produção em escala (BELUSSO; HESPAÑOL, 2010).

Sendo O agronegócio uma das principais fontes de renda do Brasil, possui este setor especificidades, tais como a elevada necessidade de capital de terceiros, e outros aspectos inerentes a sua atividade. (MICHELS; BILIBIO; MICHELS, 2019).

Panosso *et. al.* (2021) afirmarem que o Brasil tem condições climáticas favoráveis, extensa área de terras cultiváveis, solos férteis e grande disponibilidade de água, sendo o Brasil se destaque mundialmente como um dos maiores exportadores de produtos agrícolas e

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

pecuários. A despeito disso, Callado, Callado e Almeida (2007), afirmam que devido ao grande aumento da concorrência, tanto nacional, quanto internacional existe uma necessidade do constante aperfeiçoamento e maximização da eficiência do processo produtivo.

Desta forma, estudar o desempenho das empresas do agronegócio se torna importante para o entendimento do crescimento deste setor e entendimento da sua evolução econômica no país.

### 3. Metodologia

Quanto aos objetivos a pesquisa pode ser classificada como descritiva-exploratória, sendo classificada quanto aos procedimentos metodológicos como um estudo de caso, quanto a abordagem do problema de pesquisa é de características qualitativas, sendo a sua coleta de dados realizada por meio de entrevistas, documentos e observações, tendo ainda características de pesquisa de campo a medida que foi realizada a coleta de informações via entrevista realizada via aplicativo de mensagens WhatsApp e e-mail com os profissionais selecionados.

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).

De acordo com Raupp e Beuren (2013), na pesquisa qualitativa concebem-se análises profundas sobre o fenômeno estudado, assim visa destacar características não observadas em um estudo quantitativo, visto a superficialidade do mesmo.

Será por meio da qualificação que o objetivo fim desta pesquisa será respondido, pois através dela, e da análise feita sobre as respostas da entrevista, chegaremos ao conhecimento de como ocorreu o processo de institucionalização do Controladoria na empresa em estudo.

O estudo concentrou-se em um único caso de uma empresa familiar do ramo alimentício, com sede na cidade de Recife-PE, que passou por processos criação de um departamento de controladoria e consequentemente da institucionalização das suas práticas e rotinas na companhia.

Buscando a maior assertividade possível, a pessoa escolhida para responder as perguntas da entrevista foi a *Controller* da companhia, visto a mesma ser atualmente a

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

responsável pela geração das informações de cunho contábil-gerencial e estar na companhia há mais de 10 anos, tendo também solida formação em contabilidade gerencial.

A pesquisa permitiu ainda identificar esta profissional como a empreendedora institucional na criação da controladoria na Empresa Alfa.

Segundo Dimaggio (1988), empreendedores institucionais são aqueles que promovem inovações no campo, alterando arranjos institucionais arraigados, introduzindo novas práticas e novos sentidos para a ação.

### **3.1. Proceder metodológico**

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 coleta de dados desta pesquisa se deu por meio de entrevista semiestruturada de tipo focal com a *controller* da organização.

Segundo Yin (2003), entende-se por entrevista focal aquela realizada num curto período de tempo, com caráter de conversa informal, mas que segue um conjunto de perguntas elaboradas antecipadamente.

Assim, foi necessário inicialmente estabelecer um conjunto de categorias que possibilitasse identificar variáveis para melhor conduzir a entrevista com a empresa e também ter um fio condutor para posteriormente analisar o seu conteúdo.

Para Gil (1999, p. 118-119), a entrevista em pesquisa de natureza social apresenta vantagens em relação a outros métodos de coleta de dados, pois possibilita a obtenção de dados referentes aos mais diversos aspectos da vida social, constituindo-se em um meio eficiente de obtenção de informações em profundidade a respeito do comportamento humano.

A entrevista foi planejada em três blocos. No primeiro, buscou-se obter características sobre o perfil da entidade (pequeno resumo histórico, forma jurídica, quantidade de funcionários, ou colaboradores, tempo de atuação no mercado, principais mercados onde atua). O segundo bloco averiguou o perfil dos respondentes (sexo, idade, cargo na entidade, experiência profissional em anos, formação, ano de conclusão, instituição de ensino, pós-graduação).

Em seguida, foram formuladas 12 perguntas abertas, baseadas no modelo de Burns e Scapens (2000), adaptadas do questionário que consta na pesquisa de Reis (2008) para

compreender o processo de institucionalização do departamento de Controladoria e suas principais práticas na empresa.

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.

#### 4. Estudo de Caso

A empresa familiar objeto deste estudo é uma sociedade limitada do ramo de processamento de proteína animal, comércio atacadista e varejista que atua no mercado desde o ano 2000, tendo sido fundada por um microempresário vindo do interior do estado de Pernambuco para o Recife.

Por questões de anonimato, a identidade dos participantes e da entidade foram preservadas conforme ficou acordado com a organização. Este estudo denominou a entidade com nome fictício de “Empresa Alfa”.

Em julho de 2021, a empresa possuía aproximadamente 3.000 funcionários distribuídos em duas plantas frigoríficas situadas em cidades do norte do Brasil, um centro de distribuição (CD) e cinco lojas em Recife-PE, além de mais uma loja e um CD na cidade de João Pessoa-PB. Atualmente a Cia Alfa tem seus produtos consumidos tanto no mercado nacional quanto no mercado externo atendendo cerca de 40 países no mundo.

Para analisar o processo de institucionalização do departamento de controladoria e suas práticas, a coleta de dados desta pesquisa se deu por meio de entrevista estruturada com a *Controller* da organização.

Segundo Richardson (2009, p. 212), a entrevista estruturada ou guiada é aquela que “o pesquisador conhece previamente os aspectos que deseja pesquisar, e com base neles, formula alguns pontos a tratar na entrevista”.

Na sequência, por meio da entrevista 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.

#### **4.1. Mudanças estruturais identificadas na empresa no período em análise**

Desde a sua fundação de fato a empresa Alfa demonstrou uma dinâmica diferenciada de crescimento baseada numa política ousada de preços e custos e qualidade atingindo marcas históricas para comerciantes do chamado mercado público do bairro de Afogados na cidade de Recife.

Quando a Empresa Alfa foi fundada de direito no ano 2000 a empresa já vendia 100 bois por semana, configurando um volume expressivo de vendas considerando a sua atual apenas local à época.

Neste mesmo ano 2000 alugaram uma casa com uma câmara frigorífica passando a trabalhar com carnes desossadas (picanha, maminha, alcatra), embalagem a vácuo e produtos porcionados. Com isso passam a fornecer para supermercados, churrascarias, hospitais, hotéis e companhias aéreas (catering).

Em 2003, a Empresa Alfa adquiriu as instalações de uma antiga fábrica de laticínios em Recife, criando o seu primeiro centro de distribuição e inaugurando uma nova fase de expansão em seu campo de atuação.

O quadro 1 abaixo demonstra os anos de inauguração de cada filial do grupo, evidenciando o crescimento e expansão das atividades da empresa no período em estudo.

**Quadro 1: Linha do tempo da abertura de filiais**

Ano	2000	2003	2006	2013	2014	2015	2017	2019
Filial	Matriz	1º CD	Loja 2	1º Frigorífico	2º CD e Loja 3	Loja 4	2º Frigorífico	Loja 4

Fonte: Dados da Pesquisa

O quadro 2 abaixo demonstra as mudanças ambientais internas ocorridas na empresa e identificadas através da entrevista com a gestora no período de 2000 a 2020.

**Quadro 2: Mudanças ambientais internas identificadas na pesquisa.**

Mudanças Internas	Descrição das mudanças internas	Impactos na empresa
Mudança na Estratégia Logística	Abertura do Primeiro CD do grupo	Melhoria na cadeia de abastecimento do grupo com a abertura do primeiro Centro de distribuição
Diversificação da atividade da empresa	Implantação do Primeiro Frigorífico/abatedouro TO	Expansão do seu campo de atuação, implantando a primeira planta frigorífica com abatedouro do grupo, situado no estado do Tocantins.
Investimentos em tecnologia	Implantação do primeiro ERP do grupo –Ship Sistemas	Ganho no controle e na gestão da recém criada planta Frigorífica e abatedouro do grupo e na gestão da empresa como um todo.

Investimentos na Expansão de Mercado	Abertura de mais duas lojas e mais um CD nos anos de 2014 e 2015	Ganho de fatia de mercado no seu estado de origem e avanço no mercado no estado da Paraíba.
Investimentos em tecnologia	Implantação do ERP Atak Sistema	Modernização do controle em todas as filiais e integração dos sistemas de produção, compras, vendas e contábil-financeiro
Expansão do volume de produção	Investimento na criação da maior e mais moderna planta de abate do grupo	Maximização do volume de produção possibilitando o atendimento do mercado nacional e internacional
Investimentos em tecnologia	Implantação do ERP SAP	Controle em tempo real de itens como compras, produção, vendas, transportes, contabilidade, financeiro, integração de todos os módulos e filiais em uma só base de dados a disposição da gestão.

Fonte: Dados da pesquisa. Adaptado de Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008, p. 9)

Como é possível notar no quadro acima, inovação tecnológica teve destaque em quatro momentos distintos da vida da organização. Esta preocupação com a tecnologia nos sistemas de controle e gestão e no maquinário da produção pode estar relacionada à redução de custos e desperdícios no processo produtivo, tendo em vista um controle mais efetivo sobre produtividade, gestão da cadeia de abastecimento e controles gerenciais.

Observam-se também mudanças que o ambiente externo lhe impôs, como o investimento em abertura de lojas em locais estratégicos buscando uma ampliação na região geográfica e na obtenção de uma maior fatia de mercado consumidor.

Neste sentido uma outra mudança em busca de atendimento de mercado e de reestruturação da gestão de cadeira de suprimentos foram as aberturas dos dois centros de distribuição em Recife e Paraíba.

Verifica-se que a partir do crescimento gerado pela implantação da primeira planta de abate, a empresa precisou adequar seus processos de gestão para continuar operando de forma competitiva e assegurar a continuidade de sua diversificação de atividades no mercado.

#### 4.2. A Implantação da controladoria na empresa Alfa

No ano de 2008, diante do seu crescimento exponencial nos anos anteriores e também da crescente demanda de informações como formação de preço de venda dos produtos, cálculo de custos de produção, margem de contribuição por produto, necessidade de maior controle dos gastos e consequente criação de orçamentos globais de vendas de produção e de compras, a empresa Alfa resolveu implantar um setor de Controladoria que pudesse prover sua diretoria e demais gestores com informações de cunho contábil-gerencial.

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

De acordo com a sua *controller* da Empresa Alfa para o alcance desses objetivos, a controladoria devia promover a integração econômica das unidades e assessorar a diretoria na tomada de decisões econômicas corporativas. Adicionalmente, a unidade era responsável pela avaliação e controle do desempenho econômico do conglomerado como um todo. Isso incluía a concepção e utilização de instrumentos gerenciais, tais como o orçamento e a contabilidade gerencial. De acordo com as declarações da gestora entrevistada, esses instrumentos tinham os seguintes objetivos:

- Prover os gestores com informações sobre custos e rentabilidade de produtos, clientes, segmentos e projetos;
- Encorajar comportamentos e práticas eficazes;
- Fornecer informações de caráter gerencial, com oportunidade e confiabilidade;
- Sensibilizar as áreas responsáveis quanto à existência de riscos indesejáveis a empresa;
- Cuidar para que o modelo de apuração de resultados refletisse a qualidade das decisões tomadas pelos gestores;
- Avaliar o desempenho econômico alcançado.

A partir das mudanças ambientais identificadas no tópico anterior e com base num *checklist* criado a partir de adaptação do *checklist* de Reis (2008) em sua Tese de Doutorado, realizou-se a entrevista com a *controller*, no intuito de verificar eventuais reflexos nas funções e atividades do departamento 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 com a *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**

Etapas Propostas			
Codificação	Incorporação	Reprodução	Institucionalização
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Criação/Integração da controladoria;</li> <li>- Implantação do plano orçamentário;</li> <li>- Desenvolvimento da controladoria estratégica;</li> <li>- Implantação da Apuração de Premiações sobre vendas;</li> <li>- Implementação do ERP.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cultura da empresa aberta a mudanças</li> <li>- Participação da Diretoria nos processos;</li> <li>- Treinamentos constantes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Compartilhamento geral de informações pelos canais disponíveis: Intranet, e-mail corporativo etc;</li> <li>- Programa de premiação com base no atingimento das metas de vendas (PPV).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ocorreu facilmente em decorrência da cultura organizacional e da efetiva participação da Diretoria nos processos;</li> <li>- O PPV é um elemento motivador no processo.</li> </ul>

Fonte: Dados da Pesquisa. Adaptado de Beuren e Almeida (2012)

No Quadro 3 verifica-se nas categorias estabelecidas, que os dados coletados possibilitaram identificar como ocorreu o processo de institucionalização da controladoria e suas práticas na empresa. Conforme entrevista com a *controller*, a codificação da necessidade de novas regras na companhia deu-se a partir da criação da controladoria, da implantação do primeiro ERP e do plano orçamentário, do desenvolvimento da controladoria estratégica e da implantação de um programa de premiações baseado em metas de vendas.

A *controller* relatou que ocorreu o processo de criação e difusão da controladoria na empresa, no sentido de promover uma visão mais holística de todos os gestores, já que antes desse processo existiam de forma embrionária os instrumentos, mas não com a configuração e denominação adequadas dadas pela 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 e de planejamento e controle de produção, que eram separados, foram para a controladoria. Com o processo de integração da controladoria, ficou mais claro o modelo condutor e conseguiu-se mostrar que o controle da produção está integrado com custos, que está integrado com a contabilidade, que está integrada com o orçamento, e esse foi o ciclo mais importante de integração.

A situação da Cia Alpha antes da instituição formal da controladoria era semelhante ao que se observou nos estudos de Piva *et al.* (2012), que pesquisando sobre as práticas de controladoria nas maiores cooperativas agrícolas do estado do Paraná, observou que os setores de divisão financeira eram responsáveis pelas atividades e funções da Controladoria, pois essas não possuíam o departamento de Controladoria em sua estrutura organizacional.

Após a integração da controladoria na empresa, em resposta às mudanças ambientais e estruturais que, exigiam maior agilidade e segurança nas informações, a etapa seguinte consistiu na implementação do primeiro *Enterprise Resource Planning (ERP)*, em português Sistema Integrado de Gestão (SIGE), a partir da concepção da contabilidade gerencial.

A *controller* reportou que houve uma reestruturação do sistema de informação com foco no ERP, e este, vislumbrava também ainda de forma tímida a 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 a *controller* ilustrou algumas mudanças neste sentido, conforme segue:

As informações de cunho gerencial que antes eram geradas pela contabilidade passaram a ser de responsabilidade da controladoria, assim como a geração de informações ligadas ao desempenho da fábrica que impactassem diretamente no custo e na formação do preço de vendas deixou de ser responsabilidade da gerencia industrial e passou também a ser responsabilidade da controladoria.

As informações obtidas a partir das entrevistas e das análises de documentos demonstram que os principais conceitos adotados no novo sistema de contabilidade gerencial foram:

- Margem de Contribuição – dada pela diferença entre a receita e o custo variável do produto, indica a sua parcela de contribuição para a cobertura do custo fixo e, portanto, para a formação do resultado da unidade. A análise da rentabilidade de um produto, do cliente ou mesmo de um segmento de mercado passou a ser feita com base na margem de contribuição, sem rateio de custos fixos.
- Preço de Transferência – correspondente à remuneração pelos produtos transferidos de uma unidade para outra. Foram adotados, como referência para determinação dos preços de transferência, os preços praticados pelo mercado. A aplicação desse conceito objetivava a apuração do resultado de cada unidade como se fossem empresas independentes, sem o repasse de ineficiências de uma área para outra.

Os novos conceitos do sistema de contabilidade gerencial da Empresa Alfa foram muito diferentes daqueles utilizados anteriormente, e as mudanças podem ser descritas como revolucionárias. No Quadro 1, são apresentados os conceitos e artefatos de contabilidade gerencial antes e depois do processo de mudanças.

Esse quadro foi elaborado a partir da análise documental e das informações obtidas por meio das entrevistas.

**Quadro 4: Conceitos e Artefatos da Contabilidade Gerencial antes e depois da Instituição do setor de Controladoria**

Conceitos e Artefatos	Antes das mudanças	Depois das mudanças
Modelo de Gestão	Foco indefinido.	Foco no resultado econômico e controlabilidade
Avaliação de Produtos	Utilizava o método de custeio por absorção. A margem dos produtos incorporava custos fixos recebidos por rateio.	Utiliza o método de custeio Variável. A margem de contribuição incorpora apenas custos Variáveis.
Sistema de Contabilidade Gerencial	Baseado em conceitos tradicionais da contabilidade societária. Composto de diversos sistemas não integrados ao processo de gestão. Falta de uniformidade conceitual.	Baseado em conceitos econômicos de mensuração. Composto de sistemas integrados ao processo de gestão (simulação, orçamento, apuração do realizado e avaliação de desempenhos). Uniformidade conceitual.
Controle Gerencial	Inexistência de uma área responsável. Orçamentos não eram utilizados como instrumento de gestão das unidades. Foco nos custos incorridos nas dimensões de unidades, produtos e clientes.	Responsabilidade da controladoria. Orçamentos são utilizados como instrumento de gestão das unidades. Foco nos custos identificáveis e no montante de margem de contribuição planejada e realizada (unidades, produtos e clientes).
Avaliação de Unidades	Preços de transferência baseados em custos históricos. Custos fixos departamentais eram transferidos às unidades com base em critérios de rateio. Baseada em desempenhos passados.	As unidades são centros de resultados. Preços de transferência baseados em preços de mercado. Custos fixos são identificados aos departamentos responsáveis. Avaliação Baseada na comparação entre desempenhos econômicos Esperados e realizados.

Fonte: Dados da pesquisa. Adaptado de Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008, p. 9)

Atualmente o departamento de controladoria é considerado o grande norteador das tomadas de decisão dos gestores em geral e da diretoria 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 se referir às mudanças que afetaram a empresa, a *controller* informou que “elas deixaram claro a função da controladoria, pois se refletem no desempenho econômico da

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

empresa". Para a gestora “isso se tornou mais evidente quando a Controladoria passou a influenciar o processo decisório, mesmo que ainda de maneira não completamente formalizada, mas gerando decisões embasadas em dados, como por exemplo numa ocasião em que a análise da margem de contribuição do arroz em comparação com outros gêneros alimentícios, fez com que a empresa passasse a priorizar a venda de outros gêneros em detrimento do arroz”.

Destacou como mudanças, o aumento da competitividade, o crescimento da fatia de mercado e a necessidade de eficiência e produtividade. Considerou tais mudanças um divisor de águas para a empresa, 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 a *controller*, era hábito na empresa a aprovação de pagamentos pela diretoria por meio de assinaturas em documentação impressa e validada pela controladoria, com o ERP ficou claro que esse não era o melhor processo e as aprovações passaram a ser realizadas através de assinaturas eletrônicas no sistema, no setor de PCP a produtividade da produção era apurada por meio de planilhas eletrônicas geradas no Microsoft Excel, com a implantação do ERP foi criado o chamado “Rendimento de Produção”; outras mudanças foram realizadas no sentido de reforçar a necessidade de sistemas de informação mais ágeis, como a implantação de *Business Intelligence (BI)*.

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, culminando em manuais de procedimento que mais tarde denotaram a necessidade de criação de um departamento de Processos.

A *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 mudanças ocorridas na estrutura interna da empresa, decorrentes principalmente do crescimento exponencial e das exigências de controle, gestão e eficiência criadas por este crescimento.

Dois aspectos da cultura de empresa familiar a *controller* apontou que contribuíram sobremaneira na incorporação das novas regras, a participação dos sócios nos processos e a cultura da empresa aberta a mudanças. Ressaltou também que, devido ao conhecimento do

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

diretor administrativo no ramo de frigoríficos e na administração de empresas de uma forma geral, incluindo conhecimentos em contabilidade gerencial, tornou mais exequíveis e de melhor aceitação as reestruturações relatadas a cima, inicialmente pela diretoria e depois pelos demais membros da empresa.

Apesar da responsabilidade pela reformulação das informações contábeis-financeiras terem sido conduzidas pela controladoria, a diretoria e o setor de tecnologia da informação foram atores institucionais importantíssimos no processo de compartilhamento e difusão dos novos conceitos e regras.

Relativo aos treinamentos no processo de incorporar e reproduzir as novas regras, a *controller* afirmou que:

A controladoria lidera inúmeros processos de treinamentos genéricos e na organização desses processos de treinamento, tem por hábito sondar entre os gestores as necessidades de suas equipes quanto a temas ligados a contabilidade. Eles também querem ter treinamentos da controladoria, e a controladoria não é uma imposição, mas existe um ambiente propício para identificar as necessidades dos usuários. É um processo em nível gerencial, por meio de reuniões, para saber o que se precisam da controladoria.

Quanto ao processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria, a *controller* reportou algumas dificuldades principalmente devido à falta de conhecimento de boa parte das pessoas da organização referentes aos principais conceitos ligados a contabilidade gerencial. Entretanto, como já citado anteriormente devido principalmente, a cultura organizacional da companhia receptiva a mudanças, pelo apoio e suporte dos sócios e diretoria em todos os processos da controladoria, as mudanças foram e continuam ocorrendo na Empresa Alfa.

De modo geral, as mudanças através da atuação de empreendedores institucionais junto aos demais atores da empresa sempre foram aceitas e incorporadas de forma integral na rotina organizacional. Pode-se citar como exemplo de achados nesta pesquisa referentes às etapas propostas Burns e Scarpens (2000) no processo de institucionalização:

- Etapa de codificação: Análise de custos e precificação dos produtos: este controle propunha que a precificação dos produtos fosse feita no sistema de ERP. Com a inserção das margens de contribuição desejadas por produto, bastando assim simular o preço de venda da mercadoria e adequá-lo quando necessário.
- Etapa de incorporação: A Controller comentou, que os percentuais de margem de contribuição por produto foram gradativamente registrados no sistema, que já fornecia a sugestão do preço de venda considerando as demais variáveis envolvidas (impostos e comissões).

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

- Etapa de reprodução: A etapa de reprodução correspondeu ao uso cotidiano das novas ferramentas e demais ajustes de processos operacionais que se fizeram necessários. A ferramenta de precificação passou a ser utilizada diariamente, e as reuniões de gestão se seguiram uma vez por mês.
- Etapa de institucionalização: Para certificar em que nível as novas ferramentas de gestão haviam sido institucionalizadas na empresa, foi aplicado um questionário com a equipe envolvida no projeto de práticas de controladoria. Com base nas respostas, observou-se que ao menos parte do projeto de práticas de controladoria foi absorvido plenamente pela equipe de trabalho.

Houve alguns casos de gestores de planta que não aceitaram a mudança no sistema medição de desempenho da produção e consequentemente nos custos e por fim na avaliação da unidade, porém como a diretoria já estava com uma posição definida sobre a situação, não houve problemas maiores, informou a *controller*.

Verifica-se que a empresa em estudo estabeleceu regras bem definidas com o apoio da alta gestão com a finalidade de atender às mudanças, de modo que essas normas e regras fossem incorporadas em todos os níveis, em todas as áreas e à rotina organizacional. Neste interim, afirmou a *controller* de que:

Não há dúvidas de que a institucionalização da controladoria beneficiou a empresa como um todo, uma vez que a existência de um departamento compilando dados de forma coerente e confiável fez com que a empresa ultrapassasse o mero debate de informações e passasse a buscar soluções e alternativas para resolver problemas e gerar resultados melhores para a organização como um todo.

Desta forma, embora instituições sejam consideradas formas duradouras da vida social (GIDDENS, 2003), isso não significa serem entidades isentas de transformação.

A esse respeito, 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.

## 5. Conclusões

O estudo objetivou investigar o processo de criação do departamento de controladoria e suas práticas em uma empresa familiar. Foi realizada pesquisa descritivo-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 a *controller* e de pesquisa documental por meio do site institucional e de relatórios da empresa.

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

Constatou-se pela análise dos relatórios e entrevista, diversas mudanças na organização da empresa, motivadas principalmente pelo crescimento exponencial da companhia no período em estudo estas mudanças impulsionaram principalmente ajustes na administração e gestão da empresa culminando na criação da controladoria e na instituição das suas práticas no grupo.

Cada uma dessas mudanças/reestruturações internas se refletiu de alguma forma nas funções e atividades da controladoria da empresa, que foi o foco deste estudo. Esta análise permite desta forma que empresas familiares atuantes em setores agroindustriais analisem os dados e possam identificar correlações existentes entre o momento de sua controladoria e os resultados deste estudo.

Pesquisas desta natureza em empresas agroindustriais acaba por fornecer subsídios para que gestores de outros grupos ligados a estas atividades econômicas entendam de maneira mais embasada os benefícios da instituição do setor de controladoria nas organizações em que atuam.

Práticas de controladoria como previsão orçamentária, apuração de custeio por absorção e custeio variável, além do estabelecimento de metas de crescimento e resultados por divisão entre outras, observados na empresa Alpha foram fundamentais para o crescimento da companhia durante o período em estudo. Estes achados são convergentes com a pesquisa de Piva *et al.* (2013) que estudando as maiores cooperativas agroindustriais do Paraná observou que práticas como estas geraram melhorias consideráveis nos resultados econômicos das empresas em estudo.

A *controller* da empresa, mesmo desconhecendo o *checklist* das mudanças ambientais elaborado com base nos estudos de Reis (2008), confirmou a ocorrência da maioria dos itens na entrevista. A mesma reportou ainda que em decorrência dessas mudanças na estrutura da empresa, nos últimos vinte anos a controladoria tem sido alvo de inúmeros ajustes e reestruturações e apontou como principais as seguintes: integração da controladoria, implementação do ERP, implantação do orçamento base-zero 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

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.  
codificação, dos campos de ação e de institucionalização no processo institucional da controladoria da empresa.

O processo de institucionalização das normas e regras aconteceu porque a própria cultura da empresa é aberta à mudanças, a diretoria participa ativamente nos processos e existem treinamentos constantes e obrigatórios. No relato da *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 dos sócios e da diretoria como um dos fatores facilitadores do processo de incorporação das novas normas e regras decorrentes das mudanças no órgão controladoria.

Este estudo acaba por contribuir com a literatura pois demonstra que mesmo com esta forte atuação da cultura familiar, a exemplo do que ocorre em outros setores econômicos, a influência do ambiente na formação e no padrão das práticas de controladoria em uma empresa agroindustrial decorrentes de pressões ambientais, acabam afetando sobremaneira o processo de institucionalização do departamento de controladoria e de sua atuação na empresa, asseverando elementos consistentes da teoria estruturalista (TAKAHASHI; CUNHA, 2005).

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 dos sócios e da diretoria nos processos, com fortes características de empresa familiar.

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 tal como o modelo de Tolbert e Zucker (1999), por exemplo também podem ser objeto de estudo.

## 6. Referências

- BARATTER, M. A.; FERREIRA, J. M.; COSTA, M. C. Empreendedorismo institucional: considerações sobre imersão e mecanismo da teorização. *XXXIII Encontro da associação nacional de pósgraduação em administração. São paulo, sp*, 2009.
- BARBOSA NETO, J. E.; COLAUTO, R. D. Teoria institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. *ConTexto-Contabilidade em Texto*, v. 10, n. 18, p. 63-74, 2010.
- BELUSSO, D.; HESPAÑHOL, A. N. A evolução da avicultura industrial brasileira e seus efeitos territoriais. *Revista Pergurso*, v. 2, n. 1, p. 25-51, 2010.
- BEUREN, I. M.; ALMEIDA, D. M. Impactos da implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria: um estudo à luz da teoria da estruturação em uma empresa têxtil. *Revista de Administração* (São Paulo), v. 47, p. 653-670, 2012.
- BEUREN, I. M.; OLIVEIRA, E. L. Processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria: um estudo de caso em empresa familiar. *Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036*, v. 4, n. 2, p. 172-189, 2012.
- BORINELLI, M. L. Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: na institutional framework. *Management Accounting Research*, Manchester, v. 11, p.3-25, 2000.
- CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; ALMEIDA, M. A. A utilização de indicadores gerenciais de desempenho industrial no âmbito de agroindústrias. *Sistemas & Gestão*, v. 2, n. 2, p. 102-118, 2007.
- CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; MACHADO, M. A. V. Indicadores de desempenho operacional e econômico: um estudo exploratório no contexto do agronegócio. *Revista de Negócios*, v. 12, n. 1, p. 3-15, 2007.
- COELHO, E.; LUNKES, R. J.; MACHADO, A. O. A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 31, n. 2, p. 33-46, 2012.
- CRUBELLATE, J. M.; GRAVE, P.; MENDES, A. A. A questão institucional e suas implicações para o pensamento estratégico. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 8, p. 37-60, 2004.
- DIMAGGIO, P.J. Interestand agency in institutional theory. In L. Zucker (Ed.) *Institutional Patterns and Organizations*. Cambridge, MA: Ballinger, 1988.
- FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E. BSC e a estrutura de atributos da contabilidade gerencial: uma análise no ambiente brasileiro. *Revista de Administração de Empresas*, v. 50, n.2, p.187-198, 2010.

GIDDENS, A. A constituição da sociedade. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

GIL, Antônio C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, R. et al. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa ação em uma organização brasileira. *Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ*, v. 10, n. 1, 2005.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, v. 15, p. 45-62, 2008.

HARDY, C.; MAGUIRE, S. Institutional entrepreneurship. *The Sage handbook of organizational institutionalism*, v. 1, p. 198-217, 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). International management accounting practice statement: management accounting concepts, mar. 1998.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MÜLER, E. T. C.; BEUREN, I. M. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. *Gestão & Regionalidade*, v. 26, n. 76, p. 105- 119, 2010

PANOSSO, O.; MORENO, G. C. L.; HEIN, A. K.; HEIN, N. Análise de desempenho das empresas do agronegócio: um estudo no Brasil. *Custos e @gronegócio on line*, [s. l.], 2022.

PIVA, R. S. et al. A prática da Controladoria nas maiores sociedades cooperativas agroindustriais do Estado do Paraná. 2013.

REIS, L. G. A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional. *Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo*. 2008

Richardson, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. (3a ed.). São Paulo, SP: Atlas. 2009.

SANTOS, J. R. et al. Desenvolvimento e incorporação do processo de institucionalização de hábitos e rotinas no ambiente gerencial de controladoria de uma empresa rural. *Brazilian Journal of Development*, v. 6, n. 5, p. 30610-30629, 2020.

SCAPENS, W. R. Never mind the gap: towards na institutional perspective on management accountingpractice. *Management AccountingResearch*, v. 5, p. 301-321, 1994.

SCOTT, W. R. Institutions and organizations. 2. ed. Thousand Oaks, California: Sage Pub, 2001.

Andrade, S.J. de; Oliveira, R.R. de.

SCOTT, W. R. Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. *Theory and society*, v. 37, p. 427-442, 2008.

SOARES, A. M. et al. As influências das lógicas e rationalidades no processo de Institucionalização da controladoria em um grupo econômico familiar do Estado de São Paulo. 2019.

VAN DER STEEN, M. P. Humanagency in management accounting change: a cognitive approach to institutional theory. The Netherlands: *Labyrinth Publications*, 2005.

TAKAHASHI, A. R. W.; CUNHA, C. R. Teoria da Estruturação e Esquemas Interpretativos: contribuições à análise Organizacional. Gestão. Org, v. 3, n. 3, p. 182-196, 2005.

THORNTON, P. H.; OCASIO, W. Institutional logics. *The Sage handbook of organizational institutionalism*, v. 840, n. 2008, p. 99-128, 2008.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. *Handbook de estudos organizacionais*, v. 1, n. 6, p. 196-219, 1999.

YIN, R. Estudo de caso, Planejamento e Métodos. Porto Alegre: Bookman, 2003.

ZIMMER, D. L.; BILIBIO, J. P.; MICHELS, A.. Indicadores de desempenho econômico-financeiro nas empresas do agronegócio listadas na B3 SA. *Custos e Agronegócio on line*, v. 15, p. 405-438, 2019.

ZUCKER, L. G. The role of institutionalization in cultural persistence. *American sociological review*, p. 726-743, 1977.