



CONTROLADORA

# EVIDÊNCIAS DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS FAMILIARES

## INSTITUTIONALIZATION EVIDENCE OF COMPTROLLERSHIP IN FAMILY RUN COMPANIES

**Ilse Maria Beuren**

Universidade Regional de Blumenau – FURB

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau  
Endereço profissional:  
Rua Antonio da Veiga, 140, sala D 202, PPGCC-FURB – Victor Konder  
89012-900 – Blumenau, SC – Brasil – Caixa-Postal: 1507  
Telefone: (47) 33210565 Fax: (47) 33210285  
Email: ilse@furb.br

**Elza Terezinha Cordeiro Miiler**

Universidade Regional de Blumenau – FURB

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – FURB  
Endereço profissional:  
Rua Antonio da Veiga, 140, sala D 202, PPGCC-FURB – Victor Konder  
89012-900 – Blumenau, SC – Brasil – Caixa-Postal: 1507  
Telefone: (47) 33210565 Fax: (47) 33210285  
Email: elzam@proserv.com.br

---

**Data de submissão:** 06 set. 2009 . **Data de aprovação:**

15 abr. 2010 . **Sistema de avaliação:** Double blind review

. Universidade FUMEC / FACE . Prof. Dr. Cid Gonçalves Filho

. Prof. Dr. Luiz Cláudio Vieira de Oliveira . Prof. Dr. Mário Teixeira Reis Neto

---

### RESUMO

A implantação ou reestruturação da controladoria implica em mudanças de procedimentos, porque ambas instituem regras e rotinas como normas. A instituição de novas normas, tanto no ambiente interno quanto no ambiente externo da controladoria, afeta as crenças e valores da organização. Nessa perspectiva o objetivo do estudo é identificar evidências de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras. A pesquisa caracteriza-se como descritiva e foi realizada por meio de levantamento, com abordagem quantitativa dos dados. A população consiste das 59 empresas familiares identificadas por Oro (2006), na lista das 500 Melhores e Maiores da Revista Exame, e a amostra por acessibilidade as 12 empresas que responderam o questionário. Os resultados da pesquisa mostram que a controladoria foi instituída ou reestruturada na maioria das empresas no período de 2001 a 2006, mudando antigos e criando novos hábitos e rotinas, com evidências de institucionalização da controladoria nas empresas pesquisadas. Conclui-se

que, a partir das mudanças implementadas nas empresas e a sua aceitação pelas pessoas envolvidas, foram alterados procedimentos e institucionalizadas normas na controladoria dessas empresas.

#### PALAVRAS-CHAVE

Institucionalização. Hábitos. Rotinas. Controladoria. Empresas familiares.

#### ABSTRACT

*The implantation or restructuring of comptrollership implies changes in procedures because both institute rules and routines as standards. The institution of new standards, in both the internal and external comptrollership environment, affects the beliefs and values of the organization. From this perspective, the objective of the study is to identify evidence of institutionalization of comptrollership in light of the habits and routines of Brazilian family run companies. The research is descriptive and was made by means of data collection using a quantitative approach to the data. The population consists of 59 family businesses identified by Oro (2006) on the 500 Best and Biggest list from Exame magazine, and a sample by accessibility to 12 companies that responded to the questionnaire. Results show that comptrollership was instituted or restructured in the majority of companies in the period 2001 to 2006, changing old habits and routines and creating new ones, with evidence of institutionalization of comptrollership in the companies researched. The study conclude that starting from the changes implemented by the companies and their acceptance by the people involved, procedures and institutionalized norms in the comptrollership of these companies were altered.*

#### KEYWORDS

*Institutionalization. Habits. Routines. Comptrollership. Family businesses.*

## INTRODUÇÃO

Institucionalização em organizações é tema de diversos estudos, com enfoque em três vertentes da teoria institucional, na nova economia institucional (New Institutional Economics – NIE) na nova sociologia institucional (New Institutional Sociology – NIS), e na velha economia institucional (Old Institutional Economics – OIE) (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA, 1993; BARLEY; TOLBERT, 1997; TOLBERT; ZUCKER, 1999; DIMAGGIO; POWELL, 2005; MACHADO-DA-SILVA *et al.*, 2001, 2005, 2006).

As três vertentes possibilitam investigar a procura de explicações sobre o motivo por que as instituições se formam e se tornam estáveis, por que se transformam e por que ocorrem mudanças em sua forma e cultura. Focam também a investigação de como as práticas e os padrões agregam valores e são legitimados na estrutura social, ou seja, como são instituídos. A partir do exposto, entende-se a necessidade de estudos sobre a teoria institucional.

Para esta pesquisa, particulariza-se a abordagem da teoria institucional na ótica da velha economia

institucional (OIE), com foco na controladoria. A OIE, segundo Guerreiro e Pereira (2005, p. 2), é uma abordagem que tem sido aplicada na área contábil para averiguar “características do processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial e a eficácia de mudanças implementadas quando novos conceitos são institucionalizados, ou seja, quando são convertidos em novos valores, hábitos e rotinas dentro da organização”.

No presente estudo, o foco na controladoria e suas funções é principalmente para viabilizar a averiguação das mudanças que ocorrem quando a controladoria é formalizada ou suas funções são implementadas numa organização. No entanto, na empresa caracterizada como familiar, muitas vezes o proprietário, que possui conhecimento desde o processo produtivo até o controle financeiro, executa as funções de controladoria.

A empresa familiar, segundo Lethbridge (1997, p. 1), “ocupa um espaço importante em economias industrializadas e emergentes. Todavia, é inegável que a empresa familiar tradicional, avessa a sócios e executivos externos, dificilmente sobreviverá pressionada pela abertura de mercados e pela globalização e regionalização”. E, com a evolução dos negócios e devido ao tamanho da empresa, os controles tornam-se complexos, principalmente pelo volume de práticas necessárias. Nesse sentido, a controladoria tem a função de suporte na definição de práticas e padrões que possibilitem maiores controles e assegurem a continuidade da organização.

Diante do exposto, formulou-se a seguinte pergunta da pesquisa: Quais são as evidências de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras? Com base na questão-problema, o objetivo do estudo é identificar evidências de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras. Isso implica investigar se as empresas possuem um departamento de controladoria formalmente constituído, passaram por processo

de institucionalização de eventual implantação ou reestruturação da controladoria, foram instituídas normas e alterados procedimentos na controladoria.

O estudo justifica-se por buscar compreender como ocorre a institucionalização de hábitos e rotinas na controladoria de empresas com características familiares. Bellet *et al.* (2002, p. 5) reportam que “estudar o negócio familiar é essencial não só para entender as atividades empresariais, mas para aprender mais sobre os ambientes dentro dos quais os empresários vivem e adornam”. Nos negócios familiares se entrelaçam quase que automaticamente o comportamento e os costumes da família com o negócio. Assim, estabelecer normas e regras em empresas familiares envolve relação familiar e após serem estabelecidas, devem ser avaliadas na relação dos sistemas família e empresa. Para isso, vislumbra-se como importante a institucionalização da controladoria.

## TEORIA INSTITUCIONAL

Rosseto e Rosseto (2005, p. 5-7) reportam que “versões iniciais da teoria institucional enfatizaram o caráter legitimado das regras institucionais, mitos e crenças, moldando a realidade social e sobre o processo pelo qual organizações tendem a tornar-se impregnadas de valor e significado social”. Explicam que a perspectiva institucional em estudos sobre as organizações pode ser uma abordagem que possibilita interpretar a realidade da organização. Em consequência, a “perspectiva institucional concebe o desenho organizacional não como um processo racional, e sim como processo derivado das pressões externas e internas que, com o tempo, levam às organizações a se parecerem umas com as outras”. Por essa razão, muitas organizações tornam-se isomórficas.

Para Machado-da-Silva e Fonseca (1993), o que leva as organizações se tornarem isomórficas é a necessidade de autodefesa em relação a organizações que são líderes no mesmo ramo

de suas atividades. Algumas organizações não conseguem se defender ou resolver seus problemas com ideias próprias, assim passam a desenvolver processos semelhantes aos das organizações líderes e a utilizar regras socialmente aceitas.

Scott (2001) reporta que as instituições são transportadas por vários veículos, como culturas, estruturas e rotinas, que operam em múltiplos níveis de jurisdição. Chama a atenção ao conceito de instituição e define-a como uma estrutura ou atividade cognitiva, normativa ou reguladora, proporcionando estabilidade e significado a um comportamento social. Freitas (2005) aborda a instituição como lugar onde ocorrem articulações e onde a ideologia é trabalhada permanentemente.

Segundo Freitas (2005, p. 5), a abordagem institucional está presente nos estudos sobre organizações desde as décadas de 40 e 50, quando “Phillip Selznick estudou o processo de institucionalização da Tennessee Valley Authority (TVA) em uma região pobre dos Estados Unidos”. A Tennessee Valley Authority (TVA), instituída em 1933, considerada a primeira Superintendência de Bacia Hidrográfica, é o marco referencial do novo modelo Econômico Financeiro, como modelo de gestão.

Tolbert e Zucker (1999, p. 198) citam que “até o final da década de 40, os sociólogos americanos não reconheciam as organizações como um fenômeno social distinto”. A partir desta década, estudos sobre interrelações, com base na linha sociológica, se estabeleceram.

Independente da abordagem, a teoria institucional tem despertado interesse em pesquisas nas áreas da Ciência Política, Sociológica e Econômica, como elementos que propiciam conhecer a realidade social. Para Carvalho *et al.* (2004, p. 2), a abordagem institucional, “tanto sob os adjetivos de velho ou de novo institucionalismo, tem sido explorada em diferentes vertentes, a política, a econômica e a sociológica, que tem, cada uma, oferecido subsídios para o entendimento de

fenômenos sociais em seus respectivos âmbitos do conhecimento”.

Burns e Scapens (2000), ao abordar a teoria institucional na contabilidade gerencial, enfocam-na sob a nova economia institucional (New Institutional Economics – NIE), nova sociologia institucional (New Institutional Sociology – NIS) e velha economia institucional (Old Institutional Economics – OIE). O enfoque dos estudos de Burns e Scapens (2000) analisa mudanças nas rotinas que envolvem a contabilidade gerencial. Para este estudo, o enfoque é nas mudanças e rotinas da controladoria em empresas familiares.

## **INSTITUCIONALIZAÇÃO DA CONTROLADORIA**

Ao implantar a controladoria como órgão ou setor, são definidos sua missão e seus objetivos, e estes deverão estar de acordo com o desejo e necessidade da empresa. Mosimann e Fisch (1999, p. 88) descrevem que a controladoria como um órgão administrativo tem estabelecido “missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa”. E, “como uma área do conhecimento humano”, é fundamentada, conceituada e tem princípios oriundos de outras áreas do conhecimento.

Figueiredo e Caggiano (2004, p. 24-26) enfatizam que a missão da empresa “significa finalidade, objetivo ou propósito básico e permanente da existência da empresa”. Enquanto que “a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”. A controladoria direciona a administração da empresa e os gestores da organização, conforme Roehl-Anderson e Bragg (1996), conduzindo-os à busca de informações consistentes para melhor planejar os rumos a serem seguidos pela empresa e para que seus esforços sejam produtivos.

Ao *controller*, profissional responsável pela área de controladoria, é que os gestores se dirigem para obter orientações quanto à direção

e ao controle de suas atividades, visto que ele é o responsável pelo sistema de informações da empresa (BEUREN, 2002). É atribuição da controladoria manter os gestores informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa. Para isso, utiliza-se de instrumentos que possibilitam melhores controles e informações.

Borinelli (2006, p.198) reporta “uma série de elementos conceituais que servem de base à construção dos artefatos utilizados em Controladoria, ou seja, que precedem os artefatos. São eles: modelos de gestão, de decisão, de mensuração e de informação”. Frezatti (2006, p. 36) comenta que “o termo artefato tem sido utilizado para compreender uma série de elementos utilizados nas organizações, tais como ferramentas (relatórios gerenciais), sistemas (de informação, por exemplo), conceitos (EVA), que possam proporcionar entendimentos variados”. Borinelli (2006) relaciona os artefatos que foram levantados por Frezatti (2006) e Soutes (2006) na prática das organizações por eles pesquisadas. Esses artefatos também foram considerados nesta pesquisa e constam na análise dos dados.

Na concepção de Roehl-Anderson e Bragg (1996), o desempenho das funções de controladoria e a estrutura de controle da organização envolvem um conjunto de normas e procedimentos, que são estabelecidos para que a organização alcance seus objetivos. Enfatizam que esses procedimentos de controle podem ser utilizados em todas as atividades da empresa e proporcionar melhores resultados com a controladoria e suas funções institucionalizadas na empresa.

O processo de institucionalização não implica somente instituir regras e implantar práticas. Para Kostova (1998, p. 2), “o processo institucional continua após a implantação das práticas, indo até quando os funcionários valorizarem as novas práticas”. Existem dois elementos que compõem o processo das práticas organizacionais, a difusão de

um conjunto de regras e a transmissão ou criação de um significado para estas regras.

Burns e Scapens (2000, p. 7) explicam que “a partir do momento em que as práticas se constituam como regras organizacionais e rotinas, inicia-se o processo institucional”. Os autores demonstram a importância organizacional das rotinas e instituições, enfatizando que elas amoldam processos institucionais aos novos instrumentos da contabilidade gerencial e de administração. E descrevem o processo institucional em dois campos: campo da instituição e campo da ação. Esses dois campos compõem-se de quatro processos fundamentais, apresentados no modelo de Burns e Scapens (2000), que envolvem hábitos e rotinas: codificação, incorporação, reprodução e institucionalização.

Guerreiro e Pereira (2006) aplicaram o modelo desenvolvido por Burns e Scapens (2000), em estudo sobre a contabilidade gerencial. E destacam a necessidade de acompanhar e avaliar a institucionalização de novos instrumentos e implantação de novos sistemas. Entendem que o modelo de Burns e Scapens (2000) proporciona a avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial através de regras e rotinas.

No processo de institucionalização da controladoria, devem ser definidos elementos conceituais e instrumentos utilizados na controladoria, bem como o campo de institucionalização e o campo de ação. Acredita-se que os elementos para institucionalização abordados para institucionalizar a contabilidade gerencial possibilitam identificar o processo de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas.

## **EMPRESAS FAMILIARES**

Em vários países, a maioria das empresas é administrada por famílias. Gersick *et al.* (1997) e Bellet *et al.* (2002) destacam em seus estudos a importância e a representatividade das empresas

familiares em relação ao PIB e a geração de empregos. Nos Estados Unidos, a metade do PIB é formado por empresas familiares e contribuem aproximadamente com 50% para a geração de empregos; na Alemanha, a representatividade das empresas familiares no PIB é 66% e, na geração de empregos, 75%. Na Austrália, 75% dos negócios são de empresas com controle familiar, e correspondem a 50% da mão-de-obra do país.

Leone (2005, p. 2) cita que no Brasil também é observada a importância das empresas familiares, elas “são responsáveis por aproximadamente 48% do PIB, e por 60% da geração de empregos. Empresas familiares são conhecidas, estudadas e divulgadas constantemente”.

Empresas familiares possuem peculiaridades. Independente do tipo de constituição da sociedade, as empresas com características e cultura familiar entrelaçam, quase que automaticamente em sua estrutura, o sistema familiar. Lodi (1998) explica que, mesmo ocorrendo a profissionalização na administração da empresa, se permanecerem parentes na direção da empresa, não se descaracteriza como empresa familiar. Bernhoeft (2002) reporta que a empresa familiar é originária de uma família, e sua história é vinculada a uma família, ou ainda, na administração dos negócios, se mantêm membros da família.

Algumas empresas podem ser assumidas por outras, porém se um membro da família permanecer na gestão, não se perde a característica de empresa familiar. Segundo Lethbridge (1997, p. 10), principalmente na primeira fase de vida da empresa, “o desejo de manter as coisas em família e o medo de perder o controle, confunde os conceitos de controle familiar e gestão familiar, e isso inibe a abertura administrativa de grande parte das empresas familiares tradicionais”.

O fundador desde o início das atividades da empresa define como deve ser feito. Seus interesses familiares estão atrelados à empresa, de modo que a empresa administrada pelo fundador tem também como característica a cultura do

fundador. Para Ussman (2004, p. 81), a empresa é influenciada desde a fundação “pela forma de ser do fundador que se assume como o pater-família, mas também como o pater-empresa, providenciando o bem estar da família e dos empregados que considera como a sua família alargada”.

A explicação de Ussman (2004, p. 83) é que “o empresário fundador sente-se responsável pela grande família que é a empresa familiar e em troca espera lealdade e respeito”. Assim, se mantém no comando dos negócios o máximo de tempo que for possível. De acordo com Bernhoeft (2002), a empresa não é familiar somente por ter membros da família do fundador na sua estrutura, mas também pelos relacionamentos internos na empresa, pela dedicação e pela afetividade que envolve a “família organizacional”.

O exposto implica diretamente na sobrevivência das empresas familiares, envolvendo questões como sucessão, gestão profissional e abertura de capital. Simultaneamente, torna-se fundamental definir e instituir novas regras e rotinas, que possibilitam apontar aos gestores mudanças necessárias e reformas viáveis.

## MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Para atender ao objetivo proposto, realizou-se pesquisa descritiva, por meio de levantamento. Gil (1999) explica que o principal objetivo da pesquisa descritiva é descrever as características de determinada população, utilizando-se de técnicas padronizadas para a coleta de dados. Triviños (1995) adverte que o estudo descritivo exige do pesquisador, entre outras delimitações, que delimite a população, amostra, objetivos, variáveis e todos os levantamentos relacionados à pesquisa.

A população desta pesquisa consistiu nas 59 empresas que, de acordo com o estudo de Oro (2006), se caracterizam como familiares. Essas empresas foram contatadas e um questionário foi encaminhado ao controller ou responsável

pela controladoria das empresas investigadas. A amostra por acessibilidade compreende as 12 empresas que responderam o instrumento de pesquisa enviado pelo correio eletrônico em outubro de 2007.

Obteve-se retorno de 15 empresas que informaram que não participariam desta pesquisa, sendo que seis não indicaram o motivo. Uma delas relatou ser devido a muitas solicitações de empregados e também solicitações externas para pesquisas, sendo a prioridade para responderem às solicitações internas. Outras oito empresas justificaram que, devido ao recebimento de muitas solicitações para responderem pesquisas, foi normatizado que não responderiam questionários e entrevistas e que todas as informações sobre a empresa estão disponíveis em sua página na internet.

Os dados de cada empresa respondente foram analisados com enfoque qualitativo e quantitativo. Triviños (1995, p. 118) reporta que toda pesquisa pode ser, ao mesmo tempo qualitativa e quantitativa. A pesquisa qualitativa se apresenta como alternativa e de expressão genérica que compreende atividades de investigação que podem ser definidas como específicas, enquanto que a pesquisa quantitativa é a investigação que ocorre baseada na estatística. Para a análise, foi utilizada estatística descritiva, basicamente com a tabulação dos dados e elaboração de tabelas para demonstração dos dados coletados.

As limitações desta pesquisa estão relacionadas ao instrumento de coleta de dados. Devido à forma de aplicação do questionário, não houve o acompanhamento do pesquisador durante as respostas, o que impede eventual esclarecimento no caso do respondente não compreender a pergunta. Há também a possibilidade de o respondente não ter lembrado ou não ter acesso a informações sobre mudanças ou ocorrências passadas que podem ser relevantes para a pesquisa.

## RESULTADOS DA PESQUISA

Na descrição dos dados e resultados da pesquisa, primeiramente descrevem-se as características das empresas pesquisadas. Depois, evidencia-se a estrutura formal da controladoria nessas empresas. Por último, aborda-se sobre o processo de institucionalização da controladoria.

### Características das empresas pesquisadas

Para delinear o perfil das empresas pesquisadas, destacam-se o tipo societário, o tempo de atividade e as características familiares das empresas pesquisadas.

### Tipo societário e tempo de atividade das empresas

Na TAB.1 apresentam-se o tipo de organização societária e o tempo de atividade destas empresas.

**TABELA 1**  
**Organização societária e tempo de atividade das empresas pesquisadas**

<b>Organização societária</b>	<b>Nº Empresas</b>	<b>%</b>	<b>Tempo de atividade</b>	<b>Nº Empresas</b>	<b>%</b>
S.A. de capital aberto	4	33,34	Até 40 anos	4	33,34
S.A. de capital fechado	3	25,00	De 41 até 60 anos	5	41,66
Sociedade Limitada	5	41,66	Acima de 70 anos	3	25,00
TOTAL	12	100	TOTAL	12	100

Fonte: dados da pesquisa.



Na TAB. 1, verifica-se que há cinco empresas constituídas como sociedade limitada, três como sociedade anônima de capital fechado e quatro como sociedade anônima de capital aberto. Denota-se que oito empresas não abriram seu capital, o que é comum em se tratando de empresas familiares. Nesses casos, a controladoria certamente tem como principal foco o usuário interno das informações, uma vez que envolve os sistemas família e empresa.

O tempo de atividade foi analisado desde a fundação das empresas. O tempo indicado por quatro empresas é de até 40 anos, representando 33,34%. Para a faixa de tempo de 41 até 60

anos, são cinco empresas, representando 41,66%. Acima de 70 anos de atividade, encontram-se três empresas, representando 25%. Depreende-se que a amostra pesquisada compõe-se de empresas já consolidadas. Isso sugere que a controladoria ocupe lugar de destaque no suporte informacional ao processo de gestão.

### Características familiares das empresas pesquisadas

Neste tópico apresentam-se as características familiares encontradas nas empresas pesquisadas no que se refere ao fundador e parentesco de familiares na empresa. Na TAB. 2 aborda-se sobre a administração da sociedade.

**TABELA 2**  
**Administração da sociedade**

Administração atual	Sim	%	Não	%	Total	%
Fundador permanece	6	50,00	6	50,00	12	100,00
Houve sucessão do fundador	3	25,00	9	75,00	12	100,00
O sucessor tem parentesco com o fundador	2	66,66	1	33,34	3	100,00

Fonte: dados da pesquisa.

Verificou-se que, em 50% das empresas pesquisadas, o fundador está presente na administração da sociedade. Nas empresas em que o fundador não permanece na administração, em 25% delas houve sucessão do fundador. E nas empresas em que ocorreu a sucessão do fundador, em duas delas a sucessão foi por membro da

família do fundador. Confirma-se a influência do fundador, pois os fundadores permanecem na administração e mantêm cargos de liderança e/ou participam no conselho de administração.

Na TAB. 3, constam as respostas à questão que perguntava sobre membros da família que ocupam cargos na empresa e grau de parentesco.

**TABELA 3**  
**Membros da família que ocupam cargos na empresa e grau de parentesco**

Membros da família do fundador	Nº Empresas	%	Grau de parentesco	Nº Respostas	%
Sim	8	66,66	Primeira geração	16	66,66
Não	4	33,34	Segunda geração	8	33,34
Total	12	100,00	Total	24	100,00

Fonte: dados da pesquisa.

Com relação à existência de membros da família do fundador que ocupam cargos na administração da empresa e o grau de parentesco, em oito empresas há membros da família do fundador, tanto da primeira como da segunda

geração, ocupando cargos na empresa. Além disso, a maioria dos cargos ocupados é de confiança.

Para caracterizar o porte das empresas pesquisadas, investigou-se o número de empregados das empresas, conforme demonstrado na TAB. 4.

**TABELA 4**  
**Número de empregados e tempo que trabalham na empresa**

Número de Empregados	Nº Empresas	%	Tempo que trabalham na empresa	Nº Respondentes	%
De 0 a 1.500	2	16,66	3 anos	1	8,34
De 1.501 a 3.000	3	25,00	4 anos	1	8,34
De 3.001 a 4.500	1	8,34	5 anos	6	50,00
De 4.501 a 6.000	2	16,66	Dado não disponível	2	16,66
Acima de 6.001	4	33,34	Questão não respondida	2	16,66
Total	12	100,00		12	100,00

Fonte: dados da pesquisa.

No que se refere à quantidade de empregados, a maioria possui acima de 3.000 empregados, sendo que 33,34% das empresas têm acima de 6.000 empregados. A média de anos que os empregados trabalham nas empresas, em seis (50%) delas, é de cinco anos. Quanto ao grau de parentesco dos empregados com o fundador,

somente dois respondentes informaram que têm empregados com grau de parentesco com o fundador, sendo de primeira e segunda geração.

Averiguou-se também o nível de formalização da gestão das empresas pesquisadas, cujas respostas constam na TAB. 5.

**TABELA 5**  
**Existência de normas para reuniões**

Existem normas	Nº Respostas	%
Sim	5	41,67
Não	7	58,33
Total	12	100,00

Fonte: dados da pesquisa.

No que concerne às formalidades na convivência nas empresas, constatou-se que sete

empresas adotam formalidades no tratamento entre as pessoas. Cinco empresas têm normas

para conduzir reuniões e destacam regras básicas que estabelecem formalidades seguidas na realização de reuniões.

Conforme Machado-da-Silva *et al.* (2001), com base na teoria institucional, o formalismo como fator que estrutura a conduta social se constitui como elemento de identidade cultural e, conseqüentemente, afeta o comportamento das organizações. Assim, em âmbito global, os dados apresentados e analisados demonstram as características familiares das empresas pesquisadas, no que se refere à estrutura e cultura organizacional destas empresas.

### Estrutura formal da controladoria

Foram elaboradas perguntas para investigar a existência e a estrutura do departamento de controladoria ou setor similar formalmente constituído e se o departamento conta com um controller como responsável. Também com foco na estrutura da controladoria das empresas, foi solicitado aos respondentes se os procedimentos na controladoria são padronizados, se a controladoria conta com uma missão estabelecida e quais são os objetivos da controladoria. Ainda se perguntou sobre a área de abrangência da controladoria nas empresas e quais os instrumentos utilizados pela controladoria.

### Existência e subordinação do departamento de controladoria e do controller

Para verificar a existência do departamento de controladoria e a posição hierárquica que ocupa, foi solicitado aos respondentes assinalarem questões com alternativas "sim" ou "não", e, no caso de existir o departamento, foi solicitado assinalar uma das alternativas, se é "órgão de linha" ou "órgão de *staff*". Ainda com relação à existência do departamento de controladoria, para averiguar se houve mudanças com a implantação ou reestruturação da controladoria, considerou-se o período de 2001 a 2006, tornando-se assim importante destacar o ano de implantação do departamento de controladoria nas empresas. Quanto à existência e posição hierárquica do *controller*, foi perguntado se o departamento de controladoria conta com um controller como responsável, a quem ele é subordinado e qual função exerce.

Na TAB. 6, evidencia-se se as empresas possuem ou não o departamento denominado controladoria, a posição hierárquica que o departamento ocupa no organograma da empresa, o ano de implantação e a existência ou não do controller nas empresas respondentes.

**TABELA 6**  
**Existência e posição hierárquica da controladoria**

<b>Possui o departamento</b>	Nº Empresas	%	<b>Posição hierárquica</b>	Nº Empresas	%
Sim	8	66,66	Órgão de <i>staff</i>	6	75,00
Não	4	33,34	Órgão de linha	2	25,00
TOTAL	12	100	TOTAL	8	100
<b>Ano de implantação</b>	Nº Empresas	%	<b>A empresa conta com um controller</b>	Nº Empresas	%
1995 a 1999	4	50,00	Sim	8	66,66
2000 a 2004	2	25,00	Não	4	33,34
Não indicaram	2	25,00			
TOTAL	8	100	TOTAL	12	100

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que, em oito empresas, a controladoria existe como departamento formalizado, representando 66,66% das empresas. Em quatro empresas, que representam 33,34%, o departamento denominado controladoria não existe. Com relação à hierarquia do departamento de controladoria, das oito empresas que têm o departamento de controladoria formalizado, seis responderam que é órgão de linha e, duas, que a controladoria ocupa a posição de órgão de *staff* na empresa.

Quanto ao ano de implantação da controladoria nas oito empresas que possuem o departamento formalizado, verifica-se que, em quatro empresas, foi entre os anos de 1995 a 1999. Em outras duas empresas, o departamento foi constituído entre 2000 e 2004. Dois outros respondentes relataram que foi implantada a controladoria, mas não indicaram o ano da implantação.

Em relação à existência de *controller*, observa-se que todas as empresas que têm

a controladoria formalizada contam com um *controller* como responsável pelo departamento. E as empresas que responderam não possuir o departamento de controladoria formalizado não contam com um *controller*, mas possuem um responsável pelas funções da controladoria. Tanto o *controller* como o responsável pelas funções da controladoria são subordinados ou prestam contas hierarquicamente, na organização em que atuam, aos diretores e, ou, aos proprietários das empresas.

### O departamento de controladoria nas empresas pesquisadas

Em relação aos procedimentos padronizados na controladoria, foi solicitado aos respondentes que informassem se possuem ou não procedimentos padronizados e missão definida. Também foram incitados a descrever os objetivos da controladoria, conforme demonstrado na TAB. 7.

**TABELA 7**  
**Procedimentos padronizados na controladoria**

<b>Procedimentos padronizados</b>	<b>Nº Respostas</b>	<b>%</b>
Sim	10	83,34
Não	2	16,66
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100,00</b>
<b>Missão definida</b>	<b>Nº Empresas</b>	<b>%</b>
Sim	4	33,34
Não	6	50,00
Não sabe	2	16,66
É confidencial	0	0,00
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>100,00</b>
<b>Objetivos da controladoria</b>	<b>Nº Respostas</b>	<b>%</b>
Criar condições para exercer o controle	9	75,00
Garantir informações adequadas ao processo decisório	9	75,00
Coordenar a elaboração do planejamento estratégico e operacional	8	66,66
Zelar pelo bom desempenho da organização	7	58,33
Sugerir indicadores de desempenho financeiros e não-financeiros	7	58,33
Planejar ações que reduzam custos à organização	1	8,33

Fonte: dados da pesquisa.

Independente de ter um departamento formalizado ou não, dez empresas possuem procedimentos padronizados na controladoria. Quatro dessas empresas têm uma missão definida para a controladoria. Confrontando-se com a base teórica desta pesquisa, observa-se que a missão da controladoria das empresas respondentes foca os objetivos da controladoria e os objetivos e interesses da empresa.

Os objetivos da controladoria, considerados pelos respondentes, nas empresas investigadas são: garantir informações adequadas ao processo decisório (75%); criar condições para exercer o controle (75%); coordenar a elaboração

do planejamento estratégico e operacional (66,66%); zelar pelo bom desempenho da organização (58,33%); sugerir indicadores de desempenho financeiros e não-financeiros (58,33%); planejar ações que reduzam custos à organização (8,33%). Estes objetivos foram expressos, nas normas internas, nas funções de cada área da controladoria, nas instruções internas de trabalho e nos relatórios de procedimentos internos.

Dando sequência à descrição dos dados nas empresas investigadas, na TAB. 8 apontam-se as áreas de abrangência da controladoria conforme os respondentes da pesquisa.

**TABELA 8**  
**Áreas de abrangência da controladoria**

Áreas de abrangência	Nº Respostas	%	Áreas de abrangência	Nº Respostas	%
Assessoria jurídica	1	8,33	Legislação societária	1	8,33
Atendimento à CVM	1	8,33	Novos negócios	1	8,33
Auditoria interna	2	16,66	Orçamento econômico-financeiro	2	16,66
Contabilidade geral	11	91,66	Planejamento e controle	11	91,66
Contabilidade de custos	11	91,66	Recursos humanos	1	8,33
Contabilidade fiscal ou tributária	9	75,00	Relatórios gerenciais	2	16,66
Controle de qualidade	1	8,33	Relação com investidores	2	16,66
Formação do preço de venda	1	8,33	Setor de pessoal	2	16,66
Gestão de vendas	1	8,33	Tecnologia da informação	1	8,33
Legislação de informações gerenciais	1	8,33			

Fonte: dados da pesquisa.

Relacionam-se, na TAB. 8, as áreas que se destacam nas respostas: contabilidade geral (91,66%), contabilidade de custos (91,66%), planejamento e controle (91,66%), contabilidade fiscal e tributária (75%), orçamento econômico-financeiro (16,66%), setor de pessoal (16,66%), auditoria interna (16,66%), tecnologia da

informação (16,66%). As áreas de controle de qualidade, relatórios gerenciais, sistemas de informações gerenciais, formação do preço de venda, legislação societária, atendimento à CVM, gestão de vendas, relação com investidores, novos negócios, recursos humanos e assessoria jurídica foram indicadas com 8,33% cada área.

## Instrumentos da controladoria nas empresas pesquisadas

A análise e compreensão da materialização da estrutura conceitual da controladoria, conforme Borinelli (2006, p.136), requer também conhecer “quais são as atividades, funções e artefatos

por meio dos quais a área do conhecimento controladoria se materializa quando da sua aplicação nas organizações”. Na TAB. 9, apresentam-se as indicações dos respondentes aos instrumentos apresentados no instrumento de pesquisa, extraídos de Borinelli (2006).

**TABELA 9**  
**Instrumentos da controladoria**

<b>Métodos, critérios e sistemas de custeio</b>	<b>Nº Respostas</b>	<b>%</b>
Custeio por absorção	7	58,33
Custeio variável	7	58,33
Custo padrão	5	41,66
Custeio meta	2	16,66
Custeio ABC	1	8,33
<b>Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho</b>	<b>Nº Respostas</b>	<b>%</b>
Preços de transferência	5	41,66
Valor presente	3	25,00
Moeda constante	2	16,66
Retorno sobre o investimento	9	75,00
<b>Filosofias e modelos de gestão</b>	<b>Nº Respostas</b>	<b>%</b>
Orçamento	10	83,33
Teoria das restrições	1	8,33
Planejamento tributário	9	75,00
Kaizen	1	8,33
KPIs	1	8,33

Fonte: dados da pesquisa.

Nas empresas pesquisadas, como métodos, critérios e sistemas de custeio destacam-se: custeio por absorção (58,33%), custeio variável (58,33%) e custo padrão (41,66%). Como métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho, destacam-se: retorno sobre o investimento (75%) e preços de transferência (41,66%). E como filosofia e modelo de gestão: orçamento (83,33%) e planejamento tributário (75%).

De acordo com os aspectos conceituais e procedimentais relacionados por Borinelli (2006), entre outros aspectos descritos na base teórica

deste trabalho, e com os dados constatados e analisados até o momento, observa-se a existência da estrutura formal da controladoria nas empresas pesquisadas. Entretanto, além de averiguar a existência formal do departamento, buscou-se investigar como ocorre o processo de institucionalização da controladoria.

### **Evidências de institucionalização da controladoria**

Para investigar a ocorrência de mudanças nas empresas e a institucionalização da controladoria, foi questionado se as empresas passaram por

processo de mudanças na organização entre os anos 2001 a 2006, e se, durante o processo de mudanças, foram elaboradas normas na controladoria, quais normas foram elaboradas e implementadas, e como foi a aceitação da institucionalização das normas implementadas.

### **Processo de mudanças na organização e elaboração de normas na controladoria**

Na TAB.10, mostra-se se as empresas passaram ou não por processo de mudanças e se foram ou não elaboradas normas na controladoria das empresas no período de 2001 a 2006.

**TABELA 10**  
**Processo de mudanças na organização e elaboração de normas na controladoria entre os anos de 2001 a 2006**

Passaram por processo de mudanças	Nº Empresas	%	Elaboração de normas na controladoria	Nº Empresas	%
Sim	8	66,66	Sim	5	41,66
Não	4	33,34	Não	7	58,34
TOTAL	12	100	TOTAL	12	100

Fonte: dados da pesquisa.

Os dados da TAB. 10 revelam que 66,66% das empresas passaram por processo de mudanças ou reestruturação e 33,34% não passaram por processo de mudanças. Porém, cinco empresas que, a partir das mudanças elaboraram novas normas, representaram 41,66% do total de empresas respondentes; e 58,34% indicaram que não elaboraram novas normas na controladoria. Como são oito empresas que passaram por processo de mudanças, supõe-se que três empresas

passaram por mudanças, mas não elaboraram novas normas na controladoria.

### **Normas elaboradas e alteração de procedimentos**

Em cinco empresas, foram implementadas as normas elaboradas como regras, enquanto que outras sete empresas não implementaram normas como regras na controladoria. Para conhecer as normas, de acordo com as cinco empresas que tiveram normas elaboradas e implementadas, apreciam-se, na TAB. 11, as normas elaboradas e implementadas.

**TABELA 11**  
**Normas elaboradas e implementadas**

<b>Normas elaboradas</b>	<b>Nº Empresas</b>	<b>%</b>
<i>Business Simulation</i>	1	20,00
Controles de resultado por unidade de negócios	1	20,00
Criação de área específica para gestão e acompanhamento	2	40,00
Criação de plano anual de melhoria contínua por cliente	1	20,00
Implementação de ferramentas de apuração de resultados	1	20,00
Implantação de metodologia de modelos de rentabilidade dos negócios	1	20,00
Implementação de procedimentos de controle	1	20,00
Implantação de sistema de gestão integrado	1	20,00
Modificação nas instruções de trabalho	1	20,00

Fonte: dados da pesquisa.

Na TAB. 11, observam-se diferentes normas elaboradas na controladoria, nas cinco empresas que passaram por processo de mudanças. Para compreender o processo de mudanças nas empresas participantes desta pesquisa, investigou-se o tempo que as empresas levaram para implantar as normas. Duas das empresas tiveram um tempo médio de 12 meses para implantação das normas elaboradas, uma entre 12 a 18 meses e outras duas tiveram um tempo médio maior,

entre 18 a 24 meses para implantação.

Cinco empresas alteraram procedimentos. E em outras sete não ocorreram alterações. Ressalta-se que as empresas que não tiveram alterações são as mesmas que não elaboraram novas normas. Os procedimentos alterados nas cinco empresas que tiveram alterações nos procedimentos com a elaboração e implementação de normas na controladoria estão descritos na TAB. 12.

**TABELA 12**  
**Procedimentos alterados**

<b>Procedimentos alterados</b>	<b>N °Respondentes</b>	<b>%</b>
Controle em geral	1	20,00
Código de ética	1	20,00
Melhorias no <i>layout</i>	1	20,00
Procedimentos de apuração de resultados	1	20,00
Procedimentos de melhoria contínua nos controles internos	1	20,00
Realização de estudos para redução de custos	1	20,00
Sistema de gestão empresarial.	1	20,00
Não indicou	1	20,00

Fonte: dados da pesquisa.



Cada procedimento alterado descrito na TAB.12 representa 20%, isto é, foi indicado por uma das cinco empresas respondentes da pesquisa. Os respondentes das empresas A, B, e D indicaram dois procedimentos específicos, que foram alterados, enquanto o respondente C relacionou um procedimento, mas que envolve controle em geral.

Os procedimentos alterados foram formalizados em três das empresas, enquanto duas empresas passaram por processo de mudanças, mas não formalizaram os procedimentos alterados. Os respondentes destacaram que as cinco empresas divulgaram os procedimentos alterados por meio de jornais, murais, sistemas integrados interno, reuniões, treinamentos, relatório interno de comunicação, apostilas e via intranet. Entende-se que, de certa forma, as cinco empresas

formalizaram as alterações.

Com a análise dos dados até este tópico, a partir da implantação, da formalização e da divulgação das alterações nos procedimentos que envolvem as funções de controladoria, deduz-se que ocorreu a institucionalização da controladoria. Por conseguinte, faz-se necessário analisar sua aceitação.

#### **Aceitação da institucionalização da controladoria**

Para verificar a aceitação interna e externa das alterações nas normas estabelecidas e da institucionalização da controladoria mediante os hábitos e as rotinas dos envolvidos no processo de mudanças e institucionalizações, foram elaboradas questões específicas. Na TAB. 13, evidenciam-se as repostas se houve mudanças nos hábitos e rotinas nas organizações após as alterações e formalizações.

**TABELA 13**  
**Mudanças nos hábitos e rotinas**

<b>Houve mudanças nos hábitos e rotinas</b>	<b>Nº Empresas</b>	<b>%</b>
Sim	5	100,00
Não	0	0,00
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>100,00</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Os dados coletados e analisados mostram que 100% das empresas, ou seja, as cinco empresas que tiveram procedimentos alterados perceberam mudanças nos hábitos e rotinas dos envolvidos no processo de mudanças. Na TAB.14, foram

relacionadas algumas afirmativas que se referem à aceitação, apreciação e resistência das regras estabelecidas. Como opções, foram propostas as seguintes alternativas: concordo, concordo parcialmente, discordo parcialmente, discordo.

**TABELA 14**  
**Comportamento no processo de mudanças nos hábitos e rotinas**

Afirmativas	Concordo		Concordo parcialmente		Discordo Parcialmente		Discordo		Total	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Os envolvidos nos níveis operacionais aceitam regras estabelecidas sem questionamentos.	6	50,00	6	50,0	0	0,0	0	0,0	12	100,00
Todos os envolvidos nas tarefas da empresa têm conhecimento das regras estabelecidas para sua função.	6	50,00	5	41,67	0	0,00	1	8,33	10	100,00
Todos os envolvidos na administração têm conhecimentos das regras estabelecidas para todas as funções na empresa.	4	33,33	7	58,34	0	0,00	1	8,33	10	100,00
É perceptível um comportamento padrão do grupo ou dos grupos nos setores da empresa.	3	25,00	7	58,34	1	8,33	1	8,33	10	100,00
Ao mudar de função ou de funções, existe resistência dos envolvidos.	4	33,33	5	41,67	2	16,67	1	8,33	10	100,00
Adotar novas práticas demanda tempo para adaptação e aceitação.	8	66,67	3	25,00	0	0,00	1	8,33	10	100,00

Fonte: dados da pesquisa.

Os dados coletados demonstram que 50% dos respondentes concordam e 50% concordam parcialmente com a afirmativa de que os envolvidos nos níveis operacionais aceitam regras estabelecidas sem questionamentos.

Em relação à afirmativa de que todos os envolvidos nas tarefas da empresa têm conhecimento das regras estabelecidas para sua função, 50% concordam, 41,67% concordam parcialmente e 8,33% discordam.

Na afirmativa, todos os envolvidos na administração têm conhecimento das regras estabelecidas para todas as funções na empresa:

nota-se que 33,33% concordam, 58,34% concordam parcialmente e 8,33% discordam.

Depreende-se que as regras estabelecidas são aceitas pelos envolvidos no processo de mudanças, e de acordo com a função conhecem as regras. Infere-se que isso ocorre devido à mudança no comportamento.

Por outro lado, nota-se que 25 % concordam, 58,34% concordam parcialmente, 8,33% discordam parcialmente e 8,33% discordam sobre a percepção de um comportamento padrão do grupo ou dos grupos nos setores da empresa.

Observa-se também que 33,33% concordam, 41,67% concordam parcialmente, 16,67% discordam parcialmente e 8,33% discordam que, ao mudar de função ou de funções, existe resistência dos envolvidos em relação às mudanças.

Nota-se ainda 66,67% de concordância, 25% de concordância parcialmente e 8,33% de discordância de que adotar novas práticas demanda tempo para adaptação e aceitação.

Percebe-se maior concordância do que discordância sobre a mudança do comportamento dos envolvidos no processo. Assim, entende-se que, mesmo com certa resistência, com o tempo, as novas práticas passam a ser aceitas e adotadas como regras na controladoria das empresas, ou seja, são instituídas como regras, mediante hábitos e rotinas. Portanto, os novos hábitos e rotinas passam a se constituir como novos elementos de institucionalização para futuros processos de mudanças e institucionalizações. Compreende-se que, dessa forma, exercitam-se as institucionalizações nas empresas pesquisadas.

## CONCLUSÕES

O estudo objetivou identificar evidências de institucionalização da controladoria mediante hábitos e rotinas em empresas familiares brasileiras. Para essa pesquisa descritiva, foi realizado um levantamento com abordagem predominantemente quantitativa dos dados, que envolveu a aplicação de um questionário.

Com relação às características das empresas pesquisadas, identificaram-se cinco com organização societária limitada, três sociedades anônimas de capital fechado e quatro sociedades anônimas de capital aberto. Quanto ao tempo em que estão em atividades, as 12 empresas respondentes estão com tempo de atividades superior a 40 anos. Sobre a localização das empresas, a maior concentração é no Estado de São Paulo, com cinco empresas, seguido dos

Estados do Paraná e Rio Grande do Sul, com duas empresas em cada Estado.

Também foram investigados elementos que identificam características familiares das empresas pesquisadas. A permanência do fundador na administração da sociedade foi indicada em seis (50%) empresas. Quanto à sucessão, foi indicado que ela ocorreu em três empresas, e o sucessor é membro da família do fundador em duas. Verificou-se também que o fundador, mesmo não estando na administração da empresa, permanece com alguma função que o mantém em contato com a empresa, no conselho de administração, por exemplo. Ainda com relação ao fundador, em oito empresas, membros da família do fundador, tanto da primeira como da segunda geração, ocupam cargos de confiança.

Foram encontradas também características familiares das empresas na média de anos em que os empregados estão trabalhando nas empresas, e no grau de parentesco de alguns empregados com o fundador. Em 50% das empresas, o tempo médio que os empregados trabalham na empresa é de 5 anos. O grau de parentesco com o fundador é de primeira e segunda geração em três empresas. Os empregados que são parentes do fundador desempenham funções de confiança e funções auxiliares. Ainda com relação aos elementos que identificam a cultura de empresas familiares, observou-se nas empresas pesquisadas a formalidade no tratamento entre as pessoas e as normas e regras na realização de reuniões.

Em relação à controladoria, foi investigado se as empresas possuem um departamento de controladoria formalmente constituído ou setor similar. Oito das empresas investigadas possuem o departamento de controladoria implantado. Na maioria delas, ou seja, em seis empresas, a controladoria é órgão de linha, sendo que todas contam com um *controller*, ou com um responsável pelas funções da controladoria. As funções são relacionadas à contabilidade, finanças, controles e controladoria. Constatou-se também

que a subordinação hierárquica do *controller* ou do responsável pela controladoria é aos diretores ou aos proprietários das empresas.

Quanto aos procedimentos adotados na controladoria, verificou-se que dez delas adotam procedimentos de controladoria padronizados. Além da existência da controladoria como departamento, em oito empresas constatou-se a existência de uma missão para o departamento em quatro dessas empresas. Adicionalmente, explicitaram os objetivos estabelecidos na controladoria das empresas pesquisadas.

As áreas de maior abrangência da controladoria nessas empresas são: contabilidade geral, contabilidade de custos, planejamento e controle, contabilidade fiscal e tributária. As áreas de menor abrangência são: orçamento econômico financeiro, setor pessoal, auditoria, controle de qualidade, relatórios gerenciais, sistemas de informações gerenciais, formação do preço de venda, legislação societária, atendimento à CVM, gestão de vendas.

Quanto aos instrumentos mais utilizados pela controladoria nas empresas, da categoria, métodos, critérios e sistemas de custeio utilizam custeio por absorção, custeio variável e custo padrão. Dos métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho, utilizam o retorno sobre o investimento e preços de transferência. E da categoria, filosofias e modelos de gestão, as empresas pesquisadas utilizam orçamento e planejamento tributário.

Ao questionar se as empresas passaram por processo de institucionalização por meio da implantação ou reestruturação da controladoria no período de 2001 a 2006, observou-se que oito empresas passaram por processo de mudanças e cinco delas elaboraram normas, alteraram procedimentos e implantaram as normas elaboradas. Para a implantação das

normas, o tempo médio foi entre 12 a 24 meses. Depreende-se que, neste período, ocorreram alterações nos procedimentos.

Os dados e as análises da pesquisa demonstram que, das cinco empresas que tiveram alterações nos procedimentos, três formalizaram e divulgaram os novos procedimentos como regras e normas, enquanto que duas delas somente divulgaram. Supõe-se que, de algum modo, também formalizaram, pois as divulgações foram de forma escrita, por meio de jornais, murais, sistemas integrados internos, reuniões, treinamentos, relatórios internos de comunicação, apostilas e via intranet.

Após averiguar as mudanças ocorridas na controladoria, procurou-se analisar a aceitação interna e externa em relação à institucionalização da controladoria. Conforme os dados analisados, nas cinco empresas que passaram por processo de implantação ou reestruturação da controladoria, houve mudanças nos hábitos e rotinas dos envolvidos no processo. Os envolvidos na administração têm conhecimento das regras estabelecidas para suas funções, assim como das regras estabelecidas para todas as funções na empresa.

Conclui-se que, a partir das mudanças realizadas nas empresas pesquisadas e da aceitação delas pelos envolvidos, foram alterados procedimentos e institucionalizadas normas na controladoria dessas empresas. Considerando-se as limitações do estudo realizado, recomenda-se reaplicar a pesquisa utilizando-se de outros critérios para delimitar a amostra de empresas com características familiares, realizar pesquisa semelhante em empresas que não tenham características familiares, pesquisar os envolvidos nas tarefas e práticas que são usuários da controladoria. ➤

## REFERÊNCIAS

- BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization Studies**, [S. l.], v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997.
- BELLET, William; DUNN, Barbara; HECK, Romana K. Z.; PARADY, Peter; POWELL, John; UPTON, Nancy Bowman. **Family business as a field of study**. 2002. Disponível em: <<http://www.fam-biz.com/Orgs/Cornell/articles/real/ifbpa.cfm>>. Acesso em: 09 mar. 2007.
- BERNHOFER, Renato. **Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida**. São Paulo: Nobel, 2002.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. p.15-38.
- BORINELLI, Marcio. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 352 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, Kidlington, v. 11, n. 1, p. 3-25, Mar. 2000.
- CARVALHO, Cristina Amélia Pereira de; SILVA, Sueli M. Goulart; VIEIRA, Marcelo Militão Falcão. A inflexão conservadora na trajetória histórica da teoria institucional. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.
- DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**, [S. l.], v. 45, n. 2, p. 74-89, jun. 2005.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de. **Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no tribunal de contas da união**. 2005. 235 f. (Mestrado em Administração) - Universidade de Brasília, Brasília, Distrito Federal, 2005.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- GERSICK, Kelin E.; DAVIS, John A.; HAMPTON, Marion McCollon; LANSBERG, Ivan. **De geração para geração: ciclos de vida da empresa familiar**. 2. ed. São Paulo: Negócio, 1997.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação do processo de mudança da contabilidade gerencial sob enfoque da teoria institucional: o caso do Banco do Brasil. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Brasília. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2005.
- GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 30., 2006, Salvador. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2006.
- KOSTOVA, Tatiana. **Success of the transnational transfer of organizational practices within multinational companies**. International Business Program Area. South Carolina: University of South Carolina, 1998.
- LEONE, Nilda Maria de Clodoaldo Pinto Guerra. A empresa familiar brasileira e a opinião de seus dirigentes sobre o processo sucessório. In: **JORNADAS HISPANO LUSAS DE GESTIÓN CIENTÍFICA**, 13., 2005, Lugo – Portugal. Disponível em: <[http://www.ti.usc.es/lugo-xiii-hispano-lusas/04\\_programa.htm](http://www.ti.usc.es/lugo-xiii-hispano-lusas/04_programa.htm)>. Acesso em: 09 mar. 2007.
- LETHBRIDGE, Eric. Tendências da empresa familiar no mundo. **Revista BNDES**, [S. l.], n. 7, jun. 1997. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br/conhecimento/revista/rev707.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2007.
- LODI, João Bosco. **A empresa familiar**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.
- MACHADO-DA-SILVA, Clovis Luiz; FONSECA, Valéria. Homogeneização e diversidade organizacional: uma visão integrativa. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 23., 1993, Salvador. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 1993.
- MACHADO-DA-SILVA, Clóvis Luiz; GUARIDO FILHO, Edson Ronaldo; NASCIMENTO, Maurício Reinert do; OLIVEIRA, Patrícia Tendolini. Formalismo como mecanismo institucional coercitivo de processos relevantes de

mudanças na sociedade brasileira. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 25., 2001, Campinas. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2001.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis Luiz; FONSECA, Valéria da Silva; CRUBELLATE, João Marcelo. Estrutura e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. **Revista de Administração Contemporânea**, [S. l.], v. 9, n. 1, p. 9-39, 2005. Edição especial.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis Luiz; AMARAL FILHO, Ricardo G. Estratégia e teoria institucional: uma proposta discursiva de integração. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 39., 2006,

Salvador. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2006.

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

ORO, Ieda Margarete. **Avaliação da eficiência de empresas familiares brasileiras utilizando a análise envoltória de dados**. 2006. 168 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2006.

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **Manual del controler**: funciones, procedimientos y responsabilidades. Tradução de Gloria Hillers Luque. Bilbao: Deusto, 1996.

ROSSETO, Carlos Ricardo; ROSSETO, Adriana Marques. Teoria institucional e dependência

de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. **RAE-eletrônica**, [S. l.], v. 4, n. 1, jan./jul. 2005.

SCOTT, Richard W. **Institutions and organizations**. 2. ed. London: Sage Publications, 2001.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A Institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Org.). CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Org. brasileiros). **Handbook de Estudos Organizacionais**: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo da Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1995.

USSMAN, Ana Maria. **Empresas familiares**. Lisboa: Silabo, 2004.