

INSTITUCIONALIZAÇÃO DA PRÁTICA DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DE GESTÃO: ESTUDO DE CASO DA CONTROLADORIA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

INSTITUTIONALIZATION OF THE PRACTICE OF PREPARATION OF THE MANAGEMENT REPORT: CASE STUDY OF THE CONTROLLER OF THE FEDERAL UNIVERSITY OF PERNAMBUCO

Jackeline Martins da Silva Paula¹

Rezilda Rodrigues Oliveira²

Gabriela de Vasconcelos³

Telma Maia Pinheiro⁴

Resumo: Busca-se identificar como ocorre a institucionalização de hábitos e rotinas da Controladoria da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) no que tange à elaboração de seu Relatório de Gestão. Para tanto, examinou-se a literatura referente aos componentes intrínsecos de um dado processo de institucionalização, principalmente àqueles que dão suporte ao estudo de diferentes atores, práticas, rotinas e peculiaridades típicos desta área de pesquisa contábil. O trabalho de Boff et al. (2008) serviu como referência da abordagem metodológica utilizada, destacando-se as replicações e adaptações consideradas necessárias diante da delimitação, contextualização e especificidades teórico-empíricas deste estudo de caso. Assim, algumas evidências corroboram tal institucionalização ligada ao Relatório de Gestão da UFPE no âmbito da Controladoria, quais sejam: consolidação de hábitos e rotinas por parte de seus integrantes, junto com a consistente eficiência de seu funcionamento, dentre outros aspectos analisados.

Palavras-chave: Controladoria; Teoria Institucional; Relatório de Gestão; Institucionalização de Hábitos e Rotinas.

Abstract: *It seeks to identify how the institutionalization of habits and routines of the Controllershship of the Federal University of Pernambuco (UFPE) occurs with regard to the preparation of its Management Report. For that, the literature on the intrinsic components of a given*

¹ Mestranda vinculada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE). Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos - CEP: 52171-900 - Recife/PE. E-mail: jackmpaula@hotmail.com – Tel: (81) 3320-5403.

² Doutora em Ciência Política e Professora Adjunta vinculada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE). Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos - CEP: 52171-900 - Recife/PE. E-mail: rezilda.rodrigues@gmail.com –Tel: (81) 3320-5403.

³ Mestranda vinculada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE). Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos - CEP: 52171-900 - Recife/PE. E-mail: devasconcelos.gabriela@gmail.com–Tel: (81) 3320-5403.

⁴ Mestranda vinculada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE). Rua Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos - CEP: 52171-900 - Recife/PE. E-mail: telma_maia@hotmail.com–Tel: (81) 3320-5403.

institutionalization process was examined, especially those that support the study of different actors, practices, routines and peculiarities typical of this area of accounting research. The work of Boff et al. (2008) served as reference of the methodological approach used, highlighting the replications and adaptations considered necessary in the face of the delimitation, contextualization and theoretical-empirical specificities of this case study. Thus, some evidence corroborates this institutionalization linked to the Management Report of the UFPE in the scope of Controllership, which are: consolidation of habits and routines by its members, along with the consistent efficiency of its operation, among other aspects analyzed.

Key-words: *Controllership; Institutional Theory; Management Report Institutionalization of Habits and Routines.*

1. INTRODUÇÃO

Com a Reforma do Estado ocorrida nos anos 90, ocorreu importante mudança estrutural na gestão do setor público no Brasil, que alterou a forma de profissionalização adotada na administração pública (BEUREN; ZONATTO, 2014). Rezende (2002) expõe que houve uma migração de um modelo puramente burocrático para um modelo voltado para o desempenho e a melhoria gerencial. Nesse sentido, a controladoria, apesar de não possuir definições e conceituações consolidadas, passou a ter ampla visibilidade por sua função de suporte informacional (OLIVEIRA et al., 2011).

Conforme Lunkes et al. (2010), o desenvolvimento da controladoria aconteceu a partir dos valores básicos da Contabilidade, mas foi adquirindo funções mais amplas de apoio, que abarcam aspectos informacionais, controle interno, planejamento, elaboração de orçamento e medidas operacionais, passando a participar de maneira ativa na formulação de estratégias organizacionais. Segundo os autores, com a ampliação das suas funções, a controladoria deixou de ser somente compiladora de dados e passou a ser gestora da informação, responsável pelo alinhamento estratégico das organizações.

Ante a evolução alcançada, os atuais preceitos da administração e gestão sugerem que uma eficiente e eficaz controladoria deve ser capaz de organizar e reportar dados e informações importantes para os tomadores de decisões, manter constante monitoramento sobre os controles das variadas atividades e do desempenho de outros departamentos e possuir uma força ou influência nas decisões dos gestores da organização (OLIVEIRA et al., 2011).

No setor público, as entidades possuem uma peça informacional relevante, denominada de Relatório de Gestão, que é uma parte da prestação de contas anual, estabelecida como exigência prevista no art. 70 da Constituição Federal de 1988, a qual as entidades da administração pública estão submetidas por gerirem recursos públicos (BRASIL, 1988).

Os Relatórios de Gestão atendem aos requisitos de prestação e tomada de contas que devem atender ao Tribunal de Contas da União (TCU), o qual, no desempenho de suas atribuições,

recebe e disponibiliza anualmente por intermédio do seu Portal na *Internet* os relatórios de gestão dos responsáveis pelas unidades da Administração Pública Federal sujeitas a sua jurisdição, os quais são compostos por um conjunto de demonstrativos e documentos de natureza contábil, financeira, patrimonial, orçamentária e operacional (TCU, 2017).

O Relatório de Gestão condensa de maneira sistematizada informações de várias áreas das entidades públicas e, por essa razão, requer, para sua elaboração, a existência de

um setor que compreenda a entidade de maneira integrada. Na Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), essa responsabilidade fica a cargo da Controladoria, setor que busca agregar valor à organização interligando as determinações conceituais e as exigências legais tão inerentes ao setor público.

De fato, segundo Soares e Siena (2011), os Relatórios de Gestão constituem um fundamental instrumento utilizado pelo controle interno. Aliás, o trabalho feito pelos autores mostra que fatores permitem identificar as características do modelo de gestão adotado por uma organização pública. Conforme a orientação adotada, a ênfase da gestão pode recair na eficiência (características do controle burocrático) ou na eficácia e efetividade (características do controle gerencial). Uma combinação de ambos os tipos de controle geralmente é encontrada, considerando que convivem entre si e expressam traços da cultura organizacional.

Defende-se que esta situação não é diferente no caso da controladoria, cujo funcionamento a coloca em contato com diferentes setores de uma instituição, sendo perceptível que sua atuação permite notar que se trata de um órgão responsável por atividades realizadas de forma habitual e rotineira, voltado para o atendimento de seus usuários e os encargos que lhe são atribuídos. É importante observar que tais hábitos e rotinas tanto podem ser institucionalizados de forma normativa, imposta por aqueles que detêm significativa influência sobre a organização, como podem ser institucionalizados de maneira sutil entre as pessoas que dela fazem parte (BOFF et al., 2008).

Para estudar este tipo de fenômeno, a abordagem institucional enfatiza o papel exercido pelas instituições, bem como o que acontece com suas práticas e o emprego de regras, hábitos e rotinas. O trabalho de Burns e Scapens (2000) coloca essa temática no seu foco de análise, no qual discutem como as instituições influenciam a atividade humana e sua busca de coerência através da produção e reprodução de hábitos em conexão com o pensamento e a ação presentes na interação social.

A institucionalização de regras e rotinas está intrinsecamente ligada ao compartilhamento e à percepção do que se considera ser um comportamento apropriado dentro das organizações (KRAMER, 1999). Segundo essa interpretação, papéis, regras, rotinas e normas agem para moldar as expectativas de que o comportamento do ator será mais ou menos previsível ao longo de sua atuação. Semelhante visão parece ser particularmente pertinente com o ambiente da administração pública, que é tradicionalmente vista como sendo mais burocrática do que a administração privada, além de ser mais estável e contínua no terreno das organizações formais (BOYNE, 2002).

Sob esse aspecto, indivíduos e grupos lidam com lógicas e significados institucionais que modelam seu comportamento, em estreita interação com os padrões que vão sendo socialmente construídos ao longo do tempo, inclusive, com respeito às regras e leis objetivas que orientam o gerenciamento das organizações. Boff et al. (2008) recorrem à teoria institucional para explicar como o comportamento humano se adequa a tais padrões, por intermédio da interação do indivíduo-grupo e do grupo-indivíduo. Note-se que esses padrões tendem a alcançar legitimidade na organização por meio de normas e regras quando consideradas eficazes para seu funcionamento.

Na mesma linha de raciocínio, aplicada ao caso das rotinas contábeis de uma instituição bancária, Guerreiro et al. (2006) assinalam que estas são constituídas por hábitos estabelecidos e legitimados porque fazem sentido e são costumeiramente praticados por certo grupo de pessoas. Desta forma, hábitos e rotinas são convertidos em instituição, dando

margem à consolidação de pressupostos e crenças intimamente embebidos na cultura de um grupo social.

Considerando o quadro de referência ora apresentado, emerge o questionamento acerca de como ocorre a institucionalização de hábitos e rotinas da Controladoria da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) no que tange à elaboração de seu Relatório de Gestão.

À luz dessa discussão, sabe-se que se trata de um contexto onde relatórios são produzidos habitual e rotineiramente, em obediência a regras e normas que têm base constitucional, como já referido. Nesse processo, observa-se a atuação dos membros da Controladoria da UFPE, responsáveis pela elaboração do Relatório de Gestão da entidade, recorrendo ao uso de procedimentos típicos desse órgão, que foi se institucionalizando ao longo do tempo. Aqui também se aponta a existência de lacunas quanto ao estudo voltado para os Relatórios de Gestão no âmbito de uma controladoria, abordados segundo a teoria institucional.

Da reflexão acerca dessa problemática resultou o objetivo que foi proposto neste artigo: identificar como ocorre a institucionalização de hábitos e rotinas da Controladoria da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) no que tange à elaboração de seu Relatório de Gestão.

Neste ponto, é importante dizer que Boff et al. (2008) serviram como referência da abordagem teórica e metodológica utilizada, tendo sido feitas replicações e adaptações consideradas necessárias em face da delimitação, contextualização e especificidades investigadas no estudo de caso ora apresentado.

Na realização do trabalho, seguiu-se a orientação Boff et al. (2008), sendo o objetivo proposto desdobrado da seguinte forma: a) identificar hábitos e rotinas e sua institucionalização na Controladoria da UFPE relacionados a elaboração do Relatório de Gestão; b) averiguar a concepção sobre os indivíduos que fazem parte da Controladoria relacionados com a elaboração do Relatório de Gestão; e c) verificar o entendimento dos aspectos inerentes à Controladoria pelos seus responsáveis.

O artigo está organizado em cinco seções, começando pela presente introdução, seguida pela revisão da literatura, que discorre sobre a teoria institucional, o processo de institucionalização de hábitos e rotinas na confecção de relatórios gerenciais. Sequencialmente, apresenta-se o método e procedimentos da pesquisa, os resultados obtidos e as considerações finais a que se chegou.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com Beuren e Müller (2013), a teoria institucional tem atraído interesse dos pesquisadores nas áreas das Ciências Políticas, Sociológicas e Econômicas, a fim de viabilizar o conhecimento da realidade social. Pode-se observar que sua utilização vem se disseminando como uma maneira de analisar sistemas que tratam desde interações interpessoais a pequenas e grandes estruturas organizacionais. Na concepção de Lawrence et al. (2009), essa teoria representa um direcionamento peculiar para as pesquisas organizacionais, não por inovar no campo das ideias, mas por conectar-se a um conjunto prévio de ideias e apontar novos questionamentos, suscitando novos diálogos.

Por volta da metade dos anos 70, a teoria institucional causou importante interesse e atenção no contexto organizacional (SCOTT, 2005). Mais precisamente, desde 1977, com a publicação do clássico artigo de Meyer e Rowan, multiplicaram-se as análises

organizacionais fundamentadas numa perspectiva institucional (TOLBERT e ZUCKER, 1999).

A teoria institucional debate os vários aspectos sobre as instituições, dentre eles o fato de que uma instituição pode ser identificada como um produto emergente das necessidades sociais, e que padrões de comportamentos sejam delineados em consonância com as pressões que estes grupos realizam. Além disso, essa teoria também sugere que uma instituição e suas estruturas são fundamentadas em hábitos e rotinas, podendo a instituição dar sentido social aos trabalhadores envolvidos em seu meio, o que pode viabilizar uma integração destes com o grupo (GUERREIRO et al., 2006).

Diversos estudos sobre a institucionalização organizacional foram realizados desde a década de 70 até a atualidade. Alguns tiveram como autores Machado-da-Silva e Fonseca (1993); Barley e Tolbert (1997); Tolbert e Zucker (1999); Burns e Scapens (2000); DiMaggio e Powell (2005); e Machado-da-Silva et al. (2001), Machado-da-Silva et al. (2005), e Machado-da-Silva e Amaral Filho (2006), cujos estudos tiveram foco em três vertentes da teoria institucional: nova economia institucional (*New Institutional Economics* – NIE); nova sociologia institucional (*New Institutional Sociology* – NIS); e velha economia institucional (*Old Institutional Economics* – OIE). Beuren e Müller (2013) afirmam que cada uma dessas perspectivas tem oferecido suporte para se entender os acontecimentos sociais nos respectivos âmbitos do conhecimento.

No entanto, neste estudo dar-se-á ênfase à perspectiva da velha economia institucional, na medida em que Burns e Scapens (2000) afirmam que o arcabouço de ideias inseridas na NIE oferece um conjunto intelectual mais adequado para a compreensão dos sistemas de contabilidade gerencial e outras instituições sociais. Os autores alertam que essa abordagem não deve ser considerada única nem melhor, mas a que se mostra como uma estrutura válida para o entendimento das práticas gerenciais, tais como rotinas institucionalizadas. Essa vertente foi usada por se entender que seria a mais adequada diante da proximidade da Controladoria com a Contabilidade, uma vez que autores como Padoveze (2010) chegam a alegar que a Controladoria é o atual estágio evolutivo da Ciência Contábil.

Na ótica da velha economia institucional, as instituições constituem o centro da análise vindo a ser o elemento principal de exploração dessa linha de pensamento e não mais o comportamento racional e maximizado de indivíduos tomadores de decisões. Conforme tal ótica, as instituições desenvolvem-se pelo processo de rotinização da atividade humana. As rotinas representam maneiras de pensar e agir que são habitualmente seguidas por um grupo de indivíduos, quase que de modo inconsciente e como reflexo das identidades de que estão imbuídos, posto que podem estar não apenas internalizadas, mas também associadas a diferentes papéis na organização. Nessa medida, os atores se comportam de acordo com procedimentos legítimos enraizados na cultura da organização (MEYER e ROWAN, 1977).

Como componentes das instituições e do próprio processo de institucionalização, os hábitos envolvem uma predisposição ou tendência para os indivíduos se engajarem em atividades ou ações por meio práticas por eles já adquiridas, as quais são explicadas como parte da rotina (GUERREIRO et al., 2005). De certa maneira, é a cognição que permite aos membros da organização prever mutuamente seu comportamento e o dos outros (WEICK, 1969). Rotinas e hábitos estão interligados, aparecendo como padrões de ação sequenciais interconectados e exemplificados por meio da reciprocidade de participantes desse processo (TURNER; CACCIATORI, 2016).

Klan et al. (2009), que também tomam como base a velha economia institucional, admitem a existência de uma conexão entre as instituições, seus hábitos e rotinas, ao considera-los como hipóteses que são partilhadas de maneira legitimamente aceita. Os autores citam que quando os hábitos são formalizados, rotinas são estabelecidas e se institucionalizam com o passar do tempo, de forma que são amplamente aceitas pela organização.

Tal concepção é, igualmente, desenvolvida por Fonseca e Machado-da-Silva (2002), os quais entendem que o comportamento individual é moldado por padrões gerados e compartilhados pela interação social, sob a força de regras que estão cristalizadas na sociedade e vão se incorporando ao funcionamento das organizações. Sob esse aspecto, o trabalho de Boff et al. (2008) alude que há um caráter social nas rotinas, estabelecido pelas conexões entre indivíduos, grupos, organização e ambiente.

O elo comum entre esses níveis de complexidade, constituídos por micro e macro fundamentos, explica porque Jepperson (1999) considera que as instituições são construídas socialmente e rotineiramente reproduzidas, configurando-se como uma persistência cultural. Para o autor, aquilo que se faz com frequência dá origem a uma estrutura, a qual vão se incorporando práticas e procedimentos que resultam em um dado padrão social. Assim, as instituições se fundam como um ordenamento social, ao passo que a institucionalização se configura por meio de um dado conjunto particular de processos sociais reprodutivos. Isto mostra não só porque a abordagem institucional enfatiza a homogeneidade das organizações, como também a própria estabilidade dos componentes institucionalizados (DiMAGGIO; POWELL, 2005).

Corroborando com essas ideias, Galliano (1981) também entende que a institucionalização é um processo pelo qual uma norma ou um conjunto de normas são acolhidos por um grupo social e internalizados na personalidade de seus membros, gerando consequências finais nesse processo, que se estende para a historicidade.

Ainda sobre a institucionalização, no que se refere aos hábitos, rotinas, práticas, valores, normas e regras, estes se transformam em elementos da cultura organizacional, como vem sendo salientado neste artigo (BOFF et al., 2008). De acordo com tal perspectiva, a análise do processo de institucionalização implica traduzir valores inseridos na estrutura e os significados compartilhados pelos integrantes das organizações. No caso da controladoria, instituir hábitos, rotinas e práticas passa por esse contexto, ante o entendimento de que nela existe uma cultura organizacional própria, implícita nos pressupostos compartilhados e assumidos pelos atores individuais (BURNS e SCAPENS, 2000).

Nessa perspectiva teórica, parte-se da cultura organizacional para entender os modos comportamentais e estruturais concernentes com o que fazem os integrantes de uma controladoria, quando elaboram relatórios gerenciais de forma habitual e rotineira. Cabe lembrar que, ao lado do caráter mais burocrático do que gerencial dos órgãos públicos, sem prejuízo das exigências legais, o propósito que motiva a preparação de relatórios dessa natureza dá relevância ao que se espera da atividade do controle: permitir aos usuários avaliar a situação na qual as entidades governamentais se encontram bem como a qualidade da gestão, através dos resultados encontrados nas informações disponibilizadas (SELVA, 2006).

Não é por acaso que o componente informacional ocupa lugar central, pois lança mão de um dos recursos mais importantes e valiosos para que o administrador contribua para os objetivos de uma organização (SENGER; CESARO, 2003). Além disso, a boa gestão requer que os relatórios gerenciais tragam subsídios para o processo decisório.

A próxima seção detalha melhor a opção por utilizar o estudo de Boff et al. (2008) na delimitação do estudo de caso em que se enfoca a prática de elaboração do Relatório de Gestão da UFPE, no âmbito da Controladoria dessa instituição.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Antes de enquadrar este artigo em qualquer classificação metodológica deve ser mencionado que foi usada a estratégia de replicação de pesquisa, cuja referência vem do trabalho de Boff et al. (2008), que averiguaram como ocorre o processo de institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em quatro empresas de Santa Catarina.

Na literatura, replicar significa pesquisar novamente (LENNAN e AVRICHIR, 2013). Assim, mesmo com a intenção de replicar a pesquisa de Boff et al. (2008), procurou-se utilizar a teoria institucional na pesquisa contábil e as perspectivas adotadas pelos autores, cabendo destacar a diferença quanto ao objeto do estudo, ou seja, os autores pesquisaram o segmento empresarial, enquanto que neste artigo o objeto de estudo foi uma universidade pública, focalizada como um caso único e holístico (YIN, 2005).

Neste caso, a experiência implicou também trabalhar com as seguintes perspectivas extraídas de Boff et al. (2008, p. 164):

- a) hábitos e rotinas e sua institucionalização na controladoria; b) concepção sobre o indivíduo responsável pela controladoria; c) entendimento dos aspectos inerentes à controladoria pelos seus responsáveis.

Assim, manteve-se a coerência dos conteúdos abordados por Boff et al. (2008), em alinhamento com a temática da pesquisa e as questões de múltipla escolha que foram adaptadas com base no questionário proposto pelos autores e aplicado na pesquisa de campo. Com isto, as adaptações produziram um *design* diferente do estudo original.

Para Peng (2009), é perfeitamente possível reunir pesquisadores, métodos, dados, equipamentos e protocolos independentes entre si, mas que guardam coerência teórica com a atividade científica realizada. Da leitura de Major (2017), verificou-se que, o fato de este ser um estudo de caso tornou plausível realizar a replicação (procedimento típico da lógica experimental), para confirmar se as ilações teóricas produzidas anteriormente por Boff *et al.*, (2008) poderiam ser estendidas à pesquisa realizada, como efetivamente aconteceu.

Ainda sobre a replicação, com fundamentos na tipologia de Easley *et al.* (2000), aponta-se a que a terminologia adota quatro principais conotações adotadas: Tipo 0, Tipo I, Tipo II e Tipo III. O Tipo 0 pode ser definido como uma duplicação precisa do cenário da pesquisa, em que o replicante é confrontado com um estudo anterior; o Tipo I constitui uma duplicação fiel de dados anteriores, podendo ser considerado uma forma “pura” da réplica; o Tipo II faz uma replicação próxima do estudo prévio, tendo em vista que o suporte teórico-empírico talvez não possa ser inteiramente aproveitado; e finalmente, o Tipo III promove uma modificação deliberada da pesquisa original sem que isto implique rejeitar o estudo anterior.

Assim, considerando que houve réplica e algumas adequações necessárias ao desenvolvimento do estudo de caso na Controladoria da UFPE no que tange à elaboração de seu Relatório de Gestão, entende-se que a opção da pesquisa recai na replicação do Tipo III.

Em termos da classificação sugerida por Gil (2010), quanto a área de conhecimento, tem-se que o presente estudo se enquadra na área de conhecimento das Ciências Sociais Aplicadas. Quanto a sua finalidade a pesquisa é aplicada, pois busca conhecimento voltado

para um caso concreto, configurado em uma situação real, típica da pesquisa de campo e dos estudos de caso (YIN, 2005).

O estudo é exploratório-descritivo quanto ao seu objetivo, tendo em vista que se procurou delinear e mostrar como ocorre a institucionalização de hábitos e rotinas da Controladoria da UFPE no processo de elaboração do Relatório de Gestão, levantando-se dados por meio da opinião de um grupo específico. Neste caso, contou-se com a colaboração dos profissionais que fazem parte do setor já mencionado para poder descrever os resultados encontrados. A estratégia exploratória teve lugar na medida em que se verificou existir pouco conhecimento prévio acerca da temática estudada (RAUPP e BEUREN, 2006), tendo se avançado no momento em que houve maior intimidade com o problema, com a finalidade de deixá-lo mais explícito (GIL, 2010).

Os procedimentos de coleta de dados envolveram a realização de pesquisa documental e aplicação de questionários junto aos membros da Controladoria da UFPE, durante o mês de julho de 2016.

Aqui se faz um parêntese para registrar que, à época, a Controladoria da UFPE possuía em sua estrutura cinco integrantes, mas a coleta abrangeu apenas quatro deles, porque um dos pesquisadores é parte da população investigada. Optou-se também por não fazer a caracterização dos participantes da pesquisa, como forma de preservar suas identidades e manter o processo investigativo o mais imparcial possível.

Já a pesquisa e análise documental foi feita com base nas peças internas desenvolvidas pela referida Controladoria ao implementar os procedimentos padronizados e requeridos na elaboração do Relatório de Gestão da entidade. Além disso, foi feito o exame dos próprios Relatórios de Gestão referentes ao período de 2013 a 2015, junto com outros documentos que foram consultados acerca do funcionamento do órgão.

A pesquisa é qualitativa, considerando a natureza dos dados obtidos e a aplicação da análise de conteúdo (BARDIN, 2010), tendo se examinado documentos e material dos respondentes dos questionários aplicados conforme réplica metodológica anteriormente explicitada.

Para assegurar maior confiabilidade deste estudo de caso, realizou-se a triangulação dos dados, que remete à “utilização de várias fontes de evidências, sendo que a significância dos achados terá mais qualidade ainda se as técnicas forem distintas” (MARTINS, 2006, p. 80).

A triangulação seguiu os seguintes passos: (a) analisou-se os documentos internos de desenvolvimento de procedimentos padronizados na elaboração do Relatório de Gestão; (b) fez-se uso de uma segunda técnica de coleta de dados com aplicação de questionário com questões fechadas e abertas, segundo roteiro preestabelecido na réplica da pesquisa; e (c) foi executada a análise de conteúdo para se obter inferências de características relacionados com a percepção dos fatores apontados, a fim de encontrar convergências entre os achados da primeira e segunda etapas supracitadas.

Para chegar aos resultados da pesquisa propriamente dita, foram levantados dados que resultaram no breve perfil da instituição, visando subsidiar os passos subsequentes do estudo.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. Breve Perfil da Instituição

Como instituição pública de ensino superior, pesquisa e extensão, a UFPE tem por finalidade propiciar a qualificação de pessoas e a construção de conhecimentos e competências científicas e técnicas de referência mundial, de acordo com sólidos princípios éticos, socioambientais e culturais (UFPE, 2015).

Com relação à competência institucional estabelecida em seu Estatuto, salienta-se que a UFPE implementa políticas públicas do ensino e educação superior voltadas para acolher às necessidades de seus beneficiários diretos e indiretos. Deste modo, a UFPE é responsável pela oferta de ensino em grau superior, realizar pesquisa e incentivar atividades fecundas no campo das ciências, das letras, expandindo os campos do conhecimento humano; disponibilizar o ensino e a pesquisa à comunidade, através dos cursos ou serviços especiais; aplicar-se ao estudo da realidade brasileira e contribuir no desenvolvimento do país, e do Nordeste em especial, articulando-se com os poderes públicos e a iniciativa privada; efetuar intercâmbio científico e cultural, assim como participar de programas especiais de cooperação nacional e internacional; e complementar a formação cultural, moral e cívica do seu corpo discente e proporcionar-lhe educação física e apropriada assistência social e material (UFPE, 2015).

Quanto ao objeto de estudo propriamente dito, levantou-se que a Controladoria da UFPE foi criada no ano de 2004 e atualmente tem o *status* de Diretoria, estando vinculada administrativamente à Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças (PROPLAN). A estrutura da Diretoria de Controladoria é integrada pela Coordenação de Informações Gerenciais, (CIG) e pela Coordenação de Gestão e Controle (CGC). Com este formato organizacional, à Controladoria da UFPE compete exercer o controle da execução orçamentária, bem como o delineamento de normas/procedimentos e intermediação com os órgãos de controle, além de sua Coordenação de Gestão e Controle acompanhar as normas e/ou procedimentos atrelados à gestão institucional junto aos órgãos de controle, aos quais se destinam os Relatórios de Gestão. Esses documentos objetivam informar os resultados obtidos pela instituição sob os pontos de vista programático, orçamentário e financeiro (UFPE, 2016).

Como dito anteriormente, o Relatório de Gestão é um documento utilizado para o acompanhamento das atividades executadas e dos resultados alcançados pela UFPE e compõe peça importante para o cumprimento da obrigação constitucional de prestar contas (BRASIL, 1988). Em suma, tem a finalidade de fornecer informações dos resultados mais relevantes da gestão da UFPE, tomando por referência as orientações do TCU (UFPE, 2015).

4.2. Hábitos e Rotinas da Controladoria da UFPE na Elaboração do Relatório de Gestão

Buscando-se a melhor compreensão dos resultados da investigação, as perguntas dos questionários foram interligadas às respostas dos quatro integrantes da Controladoria, os quais são servidores da UFPE. Com a finalidade de resguardar a identidade das pessoas participantes, suas respostas foram demonstradas através de denominações A, B, C e D, sem distinção do perfil do respondente.

O Quadro 1 mostra as perguntas fechadas e suas respectivas respostas, conforme foi aplicado no questionário, que também foram validadas pelos respondentes. Deste modo, somente foram assinalados os resultados que atenderam a esses requisitos. O conteúdo das

indagações refere-se aos hábitos e rotinas institucionalizados na Controladoria quanto a elaboração do Relatório de Gestão.

Quadro 1 – Hábitos e Rotinas Institucionalizadas na Controladoria referentes ao Relatório de Gestão da UFPE

Quais alternativas você acredita que representa hábitos na elaboração do Relatório de Gestão da UFPE?	A	B	C	D
Busca de atualização sobre os normativos publicados pelas entidades regulamentadoras que regem a sua elaboração	X	X	X	X
Presteza dos profissionais, buscando continuamente novas formas de desenvolver as atribuições na direção das melhores práticas na sua elaboração	X	X	X	X
Verificação em outras entidades como os departamentos responsáveis por sua elaboração atendem a determinadas exigências normativas, para então verificar a viabilidade de se empregar alguns desses procedimentos, tido como eficiente, dentro da própria controladoria				
Alocação dos profissionais com perfil para execução de cada função	X	X	X	X
Apresentação da postura que a função exige	X	X		X
Presteza e clareza no trato com os gestores que fornecem as informações que fazem parte de sua composição	X	X	X	X
Revisão de cada etapa da elaboração do Relatório de Gestão	X	X	X	
Identificação de erros e providências quanto à adequação durante a elaboração do relatório	X	X		X
Antes de inserir informações no Relatório de Gestão, averiguar a coerência e veracidade das informações fornecidas pelos gestores	X	X	X	X
Quais alternativas você acredita que representam a rotina na elaboração do Relatório de Gestão?	A	B	C	D
Promover reuniões semanais e/ou mensais para verificar o andamento de sua elaboração				
Fornecer relatórios aos dirigentes do desempenho de setores sobre a disponibilização de informações				
Verificar regularmente os normativos	X	X	X	X
Analisar e inserir diariamente as informações disponibilizadas pelos gestores	X	X	X	X
Consultar regularmente o desempenho dos colaboradores encarregados de sua elaboração		X		
Realizar ato de cobrança de informações caso não disponibilizadas pelos gestores	X	X	X	X
Como determinados procedimentos relacionados à elaboração do Relatório de Gestão são institucionalizados na Controladoria da UFPE?	A	B	C	D
Pelo uso da racionalidade, ou seja, instituídos por apresentarem lógica e justificativa para seu uso, levando em consideração as necessidades que a Controladoria apresenta na sua confecção	X	X	X	X
Legitimados pelo contínuo aperfeiçoamento, ou seja, quando implantado um novo procedimento, este passa por um processo de aprimoramento até sua maximização, que é representada pela sua capacidade de ser eficiente e eficaz	X	X		

Fonte: dados da pesquisa

Como se observa foi levantado um número considerável de possíveis hábitos para serem validados pelos respondentes da Controladoria da UFPE. Na interpretação dos dados, houve convergência com as observações de Boff et al. (2008), quando entendem que distinguir hábitos não é tarefa simples, pois alguns aspectos tendem a passar despercebidos à atenção do executante.

No caso em estudo, de fato não foi fácil fazer essa captura, principalmente em um ambiente de trabalho onde a demanda de atividades faz com que as tarefas sejam executadas de maneira célere. Como resultado, obteve-se que cinco hábitos foram mais destacados, ao

serem apontados por unanimidade. A análise deteve-se nos termos dominantes e que fortaleciam a importância da elaboração do Relatório de Gestão da UFPE, muitos deles ligados à busca de eficiência e eficácia: atualização e acompanhamento das normas, prontidão de todos para conduzir seus trabalhos a contento, disposição para desenvolver suas atividades e proatividade que favoreça a boa confecção dos trabalhos a este relacionados. O componente informacional não foi esquecido, sobretudo no tocante ao foco na fidedignidade que os conteúdos do Relatório de Gestão devem ter com relação à interação interna à Controladoria, mas sobretudo, no que se refere ao contato com os gestores da Universidade.

A uniformidade das respostas nesta categoria da pesquisa corrobora o pensamento de Guerreiro et al. (2005, p. 99), para quem “a caracterização de hábitos envolve uma predisposição ou tendência para engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas”.

O hábito de verificar em outras entidades o modo como os departamentos responsáveis pela elaboração do Relatório de Gestão atendem a determinadas exigências normativas, para então decidir a viabilidade de se empregar alguns desses procedimentos, tido como eficientes, dentro da própria Controladoria, também foi realçado. Contudo, por não ter sido validado pelos integrantes, permaneceu com os espaços em branco.

O percentual de validação das rotinas listadas ficou um pouco menor do que o percentual de validação dos hábitos, 50% das rotinas listadas foram registradas unanimemente pelos integrantes da Controladoria da UFPE, enquanto que o percentual de validação dos hábitos por unanimidade foi de 55,55%.

As rotinas validadas foram três: analisar e inserir diariamente as informações disponibilizadas pelos gestores; verificar regularmente os normativos; e realizar ato de cobrança de informações caso não disponibilizadas pelos gestores. Percebe-se que houve uma uniformidade no ato de validação das rotinas.

As indicações validadas foram apontadas por todos integrantes, assim como as alternativas que foram refutadas. Aliás, pela maioria. Mais uma vez, o resultado indica uma consonância com os pensamentos de Guerreiro et al. (2005, p. 99), pois para ele “as rotinas representam formas de pensar e de agir que são habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável”.

Foram empregadas duas maneiras para representar a forma como os procedimentos são institucionalizados dentro da Controladoria da UFPE, ambas relacionadas à elaboração do Relatório de Gestão. Das duas, uma deu destaque à escolha unânime da alternativa que evidencia o uso da racionalidade nos processos instituídos no Relatório de Gestão, os quais conseguem esse *status* por apresentarem lógica e justificativa para seu uso, até por seu caráter normativo.

Levou-se em conta as exigências que a Controladoria da UFPE atende nos preparativos do citado Relatório. A outra alternativa foi parcialmente admitida como válida pelos respondentes, dando a entender que alguns esforços e aperfeiçoamentos são necessários no processo de elaboração do Relatório de Gestão, para que venha a se legitimar.

Pode-se confirmar este apontamento pelo discurso elaborado pelos respondentes nas perguntas abertas, relacionadas no Quadro 2, que expressa os significados atribuídos às formas pelas quais isto transcorre em termos da institucionalização alcançada pelos hábitos e rotinas na Controladoria quanto à elaboração do Relatório de Gestão da UFPE. Registra-se que um dos membros participantes da pesquisa não se manifestou nesta etapa do questionário.

As respostas também foram confrontadas através de análise dos documentos produzidos desde 2004, quando foi criada a Diretoria de Controladoria da UFPE. A reflexão feita mostra que está consolidada a percepção acerca da responsabilidade que lhe foi atribuída no que se refere à elaboração do citado Relatório, ao passo que os hábitos e rotinas acompanham as práticas aderentes ao objetivo de obter as informações necessárias para lhe dar densidade e espelhar os resultados institucionais da Universidade.

Os respondentes assinalaram que seu empenho e a realização de diligências são contínuos e voltados para a melhoria de fluxos e procedimentos. Também se valorizou a força das experiências desenvolvidas e a expectativa de seu alargamento.

Quadro 2 – Institucionalização dos Hábitos e Rotinas na Controladoria referente ao Relatório de Gestão da UFPE

Respondente	Como ocorre a institucionalização dos hábitos e rotinas na controladoria quanto a elaboração do Relatório de Gestão da UFPE?
A	Mapeia-se o fluxo dessa atividade e, com base na experiência dos anos anteriores, estudamos melhorias nos fluxos e procedimentos
B	O Relatório de Gestão, tal como é elaborado anualmente, segue algumas etapas do processo que são continuamente repetidas e acabam virando rotina, ou por ser uma etapa sem entraves ou por ser uma rotina consolidada
C	Não respondeu
D	Através dos bons exemplos e boas práticas ao longo dos anos
Respondente	Como ocorre a institucionalização das rotinas na controladoria quanto a elaboração do Relatório de Gestão?
A	Mapeia-se o fluxo dessa atividade e, com base na experiência dos anos anteriores, introduz-se melhorias nos seus fluxos e procedimentos
B	Ano a ano, a Controladoria analisa os pontos positivos e negativos no processo de elaboração do Relatório de Gestão e verifica os pontos que precisam melhorar. Os procedimentos estão institucionalizados no Procedimento Operacional Padrão (POP)
C	Não respondeu
D	De acordo com os exemplos e práticas de sucessos dos anos anteriores da própria Controladoria

Fonte: dados da pesquisa

Nota-se uma tendência das respostas voltadas para fixar a rotinização como parte do processo e buscar um padrão institucional estável, que irá se viabilizar pela reprodução consistente da avaliação do que funciona e se mostra adequado para o sucesso alcançado. Nesta etapa, os respondentes destacaram o processo de revisão ao longo do ciclo anual do trabalho que realizam na elaboração do Relatório de Gestão.

No Quadro 3, apresenta-se a concepção dos respondentes sobre os indivíduos que fazem parte da Controladoria acerca da elaboração do Relatório de Gestão da UFPE, exposta no padrão de perguntas fechadas e as opções apontadas pelos quatro respondentes.

Quadro 3 – Concepção sobre o Indivíduo Responsável pela Elaboração do Relatório de Gestão da UFPE

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

Fonte: dados da pesquisa

Nota-se unanimidade entre os participantes da pesquisa no entendimento do indivíduo que faz parte da elaboração do Relatório de Gestão, como ator no processo de institucionalização. A concepção demonstrada pelos respondentes mostra que eles visualizam o perfil dos integrantes da Controladoria como sujeitos ativos no processo de institucionalização das normas e regras, junto com procedimentos, práticas, hábitos e rotinas, ao confeccionarem o Relatório de Gestão da UFPE.

Entende-se que essa concepção está coerente com o que defendem Boff et al. (2008), os quais consideram que o comportamento do indivíduo é modelado por padrões criados e

compartilhados entre os demais indivíduos, por meio da influência mútua do indivíduo-grupo e do grupo-indivíduo. Para os autores, existe uma predisposição desses padrões serem legitimados pela organização, sob forma de normas e regras, por considerarem que são eficazes.

O Quadro 4, que compõe o último bloco de perguntas, também está no padrão de perguntas fechadas e trata dos aspectos inerentes à Controladoria por seus integrantes.

Quadro 4 – Entendimento dos Aspectos Inerentes à Controladoria pelos seus Integrantes

A elaboração do Relatório de Gestão pela Controladoria está institucionalizada nesta organização?	A	B	C	D
Sim, pois os demais departamentos a respeitam e consideram suas contribuições com vistas na melhoria contínua da organização como um todo, ou seja, já comprovou sua eficiência e legitimidade	X	X		X
Não, pois está em processo de aceitação pelos demais departamentos. A Controladoria não demonstrou, ainda, contribuir para a melhoria contínua da organização como um todo, ou seja, está em processo de comprovação de sua eficiência e legitimidade			X	
Não está institucionalizada visto que os demais departamentos e mesmo os indivíduos que dela fazem parte não a consideram, pois não comprovou sua utilidade à organização, aos demais departamentos e aos indivíduos que dela fazem parte. Demonstra ser ineficiente e não demonstra confiança				
Na hierarquia interna da UFPE, qual o nível da controladoria?	A	B	C	D
Estrutura independente, atrelada aos Conselhos Superiores da instituição				
Um departamento que se encontra ao nível de direção, mas subordinados a uma estrutura superior	X	X	X	X
Um departamento, subordinado a uma diretoria				
Quem é o responsável pela eficiência da Controladoria diante do processo de elaboração do Relatório de Gestão?	A	B	C	D
O <i>controller</i> é o responsável geral pela eficiência do seu e dos demais departamentos da organização				
O <i>controller</i> é responsável geral somente pela eficiência do seu departamento dentro da organização	X			
O <i>controller</i> é corresponsável pela eficiência do seu e dos demais departamentos da organização, isto que, mesmo tendo a presença do <i>controller</i> , cabe a cada indivíduo assumir sua responsabilidade quanto à eficiência das atividades		X	X	X
Qual o âmbito de atuação da Controladoria na UFPE?	A	B	C	D
Apenas o departamento de controladoria				
Além do departamento de controladoria, o departamento gerencial				
Todos os departamentos da organização	X	X	X	X
Somente alguns departamentos da organização				
Qual a dimensão de autonomia sobre os setores que a controladoria atua?	A	B	C	D
Total				
Parcial	X	X	X	X

Fonte: dados da pesquisa

De acordo com os resultados obtidos, a maioria dos respondentes considera que a prática de elaboração do Relatório de Gestão da UFPE pela Controladoria, compreendendo hábitos e rotinas como integrantes de um processo que está em plena consecução. Ou seja, preenche os requisitos da institucionalização, de forma eficiente, interativa e articulada com os demais departamentos da Universidade, ao longo do ciclo anual que desenvolve no cumprimento desta atividade.

Foi ponderado que a hierarquia a qual está submetida a Controladoria da UFPE mostra que sua atuação está alinhada com o nível de uma Diretoria, subordinada a uma estrutura superior. Isso ocorre porque essa Diretoria encontra-se sob a supervisão da PROPLAN, que é uma unidade independente no organograma da UFPE. Tal subordinação influenciou a resposta dada no quesito autonomia. Assim, os respondentes foram unânimes em apontar a parcial autonomia com que conta a Controladoria para atuar.

Diante do processo de elaboração do Relatório de Gestão, a maioria dos respondentes atribui à responsabilidade pela eficiência da Controladoria não só ao *controller*, mas a todos os indivíduos que dele participam como sujeitos ativos na realização de suas atividades. Para os respondentes, predomina a corresponsabilidade não apenas na produção desse Relatório, mas no que compete à Controladoria desenvolver em sua esfera de atuação, que incide sobre os demais departamentos da Universidade.

Vê-se que não se trata tão somente de responder pela eficiência das atividades, porquanto há implicações ligadas à compreensão do papel que o órgão desempenha, que vai além da visão burocrática e adentra no processo de construção de uma atividade fundamental de controle gerencial. Sendo assim, percebe-se há algo além da corresponsabilidade do *controller* e dos membros da Controladoria pelo sucesso na elaboração do Relatório de Gestão. Deste modo, foi unanimemente validado o reconhecimento da amplitude da atuação e interpenetração gerencial da atividade da Controladoria no âmbito da Universidade, a qual ultrapassa hábitos e rotinas para alcançar a formação de uma cultura que está sendo legitimamente estabelecida.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo teve como objetivo identificar como ocorre a institucionalização de hábitos e rotinas da Controladoria da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) no que tange à elaboração de seu Relatório de Gestão. Para alcançá-lo foi necessário realizar uma pesquisa de campo descritiva e exploratória, tendo sido preparado um estudo de caso, cujos dados foram obtidos por meio de pesquisa documental e aplicação de questionário, tendo sido adotada uma abordagem qualitativa.

Os dados foram submetidos à análise de conteúdo, tomando como base a orientação de Boff et al. (2008), que levou ao desdobramento do objetivo em três partes: a) identificar hábitos e rotinas e sua institucionalização na Controladoria da UFPE relacionados a elaboração do Relatório de Gestão; b) averiguar a concepção sobre os indivíduos que fazem parte da Controladoria relacionados com a elaboração do Relatório de Gestão; e c) verificar o entendimento dos aspectos inerentes à Controladoria pelos seus responsáveis.

Boff et al. (2008) não só serviram de referência do arcabouço fundamentado na teoria institucional como também forneceram os subsídios básicos necessários à replicação que foi realizada, tendo sido feitas adaptações deliberadamente adotadas para atender aos requisitos do estudo da Controladoria da UFPE. Aqui se adianta que se confirmou o pressuposto de que as descobertas dos autores podiam ser reproduzíveis e se mostraram consoantes com a pesquisa original, guardadas as devidas proporções que o caso veio a revelar.

Deste modo, pode-se dizer que os achados evidenciam o curso positivo da institucionalização de hábitos e rotinas da Controladoria da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) no que tange à elaboração de seu Relatório de Gestão. Não menos importante é o fato de que, nesse processo, os integrantes da Controladoria assumem que são protagonistas dos resultados alcançados, ao longo de sua criação e funcionamento.

De fato, a concepção demonstrada pelos respondentes mostra que eles se visualizam como sujeitos ativos do processo de institucionalização, tendo lógica e justificativa para seu alcance, apoiadas no uso da racionalidade em face da atividade normativa e burocrática implícita na elaboração do Relatório de Gestão pela Controladoria. Os respondentes reconhecem que atuam com presteza, constante atualização e disposição para introduzir melhorias nos procedimentos que põem em prática. A necessidade de legitimação vem em seguida ao cumprimento de exigências constitucionais que trazem significado ao papel atribuído ao Relatório de Gestão, inclusive perante os demais departamentos.

Diante do exposto, conclui-se que a institucionalização dos hábitos e rotinas relacionados à elaboração do Relatório de Gestão ocorre conforme os preceitos explicitados por Boff et al. (2008), desde o nível da interação social dos indivíduos que atuam na Controladoria da UFPE, até o da organização. Neste particular, não há como deixar de citar que a Controladoria não goza de total autonomia, posto que os aspectos inerentes à posição que este órgão ocupa na hierarquia denotam a sua subordinação na esfera da administração superior da Universidade, tema que não foi examinado neste artigo. Assim, cabe sugerir que se investigue o que diz a literatura a respeito e quais as implicações desse fator para o bom desempenho de suas funções.

Adicionalmente, essa questão pode ser estendida ao contexto de instituições semelhantes à UFPE e outras organizações do setor público. Quanto ao que foi realizado neste trabalho, acredita-se que poderia ter havido maior aprofundamento, inclusive no que se refere à coleta de dados por meio de questionário. Outras estratégias poderiam ter sido exploradas. Decerto, a utilização de outros instrumentos talvez ajudasse a expandir a representatividade do processo de institucionalização e mesmo mostrar nuances da cultura organizacional que não foram capturadas no âmbito da Controladoria da UFPE.

REFERÊNCIAS

- BARDIN, L. *Análise de Conteúdo*: Edição Revisada e Atualizada. Lisboa: Edições 70, 2010.
- BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and Structuration: Studying the Links between Action and Institution. *Organization Studies*, 18(1): 93-117, 1997.
- BEUREN, I. M.; MÜLLER, E. T. C. Institucionalização da Controladoria em Empresas Familiares. *Revista Registro Contábil*, 4(2): 69-88, 2013.
- BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. da. Perfil dos Artigos sobre Controle Interno no Setor Público em Periódicos Nacionais e Internacionais. *Revista de Administração Pública*, 48(5): 1135-1163, 2014.
- BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de Hábitos e Rotinas da Controladoria em Empresas do Estado de Santa Catarina. *Revista Organizações & Sociedade*, 15(46): 153-174, 2008.
- BOYNE, G. A. Public and private management: what's the difference? *Journal of Management Studies*, 39 (1): 97-122, 2002.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 17 jul. 2016.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing Management Accounting Change: an Institutional Framework. *Management Accounting Research*, 11(1): 3-25, 2000.

DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A Gaiola de Ferro Revisitada: Isomorfismo Institucional e Racionalidade Coletiva nos Campos Organizacionais. *Revista de Administração de Empresas*, 45(2): 74-89, 2005.

EASLEY, R. W.; MADDEN, C. S.; DUNN, M. G. Conducting Marketing Science: The Role of Replication in the Research Process. *Journal of Business Research*, 48: 83-92, 2000.

FONSECA, V. S.; MACHADO-DA-SILVA, C. L. Conversação entre Abordagens da Estratégia em Organizações: Escolha Estratégica, Cognição e Instituição. *Revista Organizações & Sociedade*, 9(25): 93-110, 2002.

GALLIANO, A. G. *Introdução à Sociologia*. São Paulo: Harbra, 1981.

GIL, A. C. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, A. O.; PETER, M. G. A.; MACHADO, V. V.; OLIVEIRA, T. E. A Institucionalização da Controladoria do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 16(1): 35-50, 2013.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O Entendimento da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional. *Revista Organizações & Sociedade*, 12(35): 91-106, 2005.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach A case study of a Brazilian bank. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2(3): 196-228, 2006.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos e das Rotinas da Contabilidade Gerencial: Um Estudo de Caso. *RAM – Revista de Administração Mackenzie*, 7(2): 78-101, 2006.

JEPPERSON, R. L. Instituciones, Efectos Institucionales e Institucionalismo. In POWELL, W.; DiMAGGIO, P. J. (Org.). *El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional*. Chicago: The University of Chicago Press, 1999.

LAWRENCE, T. B.; SUDDABY, R.; LECA, B. Introduction: Theorizing and Studying Institutional Work. In: LAWRENCE, T. B.; SUDDABY, R.; LECA, B. *Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

LENNAN, M. L. F. M.; AVRICHIR, I. A Prática da Replicação em Pesquisas do tipo *Survey* em Administração de Empresas. *Revista Administração: Ensino e Pesquisa*, 14(1): 39-61, 2013.

LUNKES, R. J.; GASPARETTO, V.; SCHNORRENBARGER, D. Um Estudo sobre as Funções da Controladoria. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(10): 106-126, 2010.

KLAN, R. C.; LIMA JÚNIOR, BEUREN, I. M. Mudança nos Hábitos e Rotinas da Contabilidade Gerencial nas Empresas de Governança Corporativa em Santa Catarina. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(3): 67-89, 2009.

KRAMER, R. Trust and Distrust in Organisations: Emerging Perspectives, Enduring Questions. *Annual Review of Psychology*, 50: 569-598, 1999.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; AMARAL FILHO, R. G. Estratégia e Teoria Institucional: Uma Proposta Discursiva de Integração. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 39, Salvador, 2006. *Anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - ANPAD*. Salvador, 2006.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S.; CRUBELLATE, J. M. Estrutura e Interpretação: Elementos para uma Abordagem Recursiva do Processo de Institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(1): 9-39, 2005.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GUARIDO FILHO, E. R.; NASCIMENTO, M. R.; OLIVEIRA, P. T. 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, Campinas, 2001. *Anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - ANPAD*. Campinas, 2001.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. Homogeneização e Diversidade Organizacional: uma Visão Integrativa. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 23, XXIII, Salvador: 1993. *Anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - ANPAD*. Salvador, 1993.

MAJOR, M. J. O positivismo e a pesquisa 'alternativa' em Contabilidade. *R. Cont. Fin. – USP*, 28(74): 173-178, 2017

MARTINS, G. A. *Estudo de Caso: Uma Estratégia de Pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H.; SILVA, C. A. S. *Controladoria Estratégica: Textos e Casos Práticos com Solução*. São Paulo: Altas, 2011.

PADOVEZE, C. L. *Controladoria Básica*. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

- PENG, R. D. Reproducible research and Biostatistics. *Biostatistics*, 10(3):405-408, 2009.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável as Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2006.
- REZENDE, F. C. O Dilema do Controle e a Falha Sequencial nas Reformas Gerenciais. *Revista do Serviço Público*, 53(3): 50-74, 2002.
- SCOTT, W. R. *Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program*. Oxford: Oxford Univ. Press, 2005.
- SELVA, C. R. G. A Utilidade dos Relatórios Contábeis como Meio de Informação no Processo de Tomada de Decisão. *Contábeis o Portal da Profissão Contábil*. 2006. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/83/a-utilidade-dos-relatorios-contabeis-como-meio-de-informacao-no-processo-de-tomada-de-decisao/>>. Acesso em: 15 ago. 2016.
- SENGER, C. M.; CESARO, N. H. A Importância dos Relatórios Contábeis Gerenciais na Tomada de Decisão das Organizações de Determinado Setor Econômico de Um dos Municípios da Região do CODEMAU. *Revista de Administração*, 3(3): 133-152, 2003.
- SOARES, I. S.; SIENA, O. Característica de Gestão e do Controle em uma Universidade Pública Federal: uma Análise de Documentos Oficiais. *Revista de Administração e Negócios da Amazônia*, 3(3): 1-19, set/dez. 2011.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A Institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, S. HARDY, C.; NORD, W. (Org.). CALDAS, M.; FACHIN, R.; FICHER, T. (Org. brasileiros). *Handbook de Estudos Organizacionais: Modelos de Análises e Novas Questões em Estudos Organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1999.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. *Sobre a Prestação e Tomada de Contas ao TCU*. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/> Acesso em: 08 set. 2017.
- TURNER, S. F.; CACCIATORI, E. The Multiplicity of Habit: Implications for Routines Research. In GRENVILLE, J. H.; RERUP, C.; LANGLY, A.; TSOUKAS, H. *Organizational Routines*. Oxford: Oxford University Press, 2016.
- UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO - UFPE. *Controladoria*. 2016. Disponível em: <https://www.ufpe.br/proplan/index.php?option=com_content&view=article&id=221&Itemid=173>. Acesso em: 18 jul. 2016.
- _____. *Relatório de Gestão do Exercício de 2015*. Disponível em: <https://www.ufpe.br/proplan/index.php?option=com_content&view=article&id=108&Itemid=212>. Acesso em: 18 jul. 2016.
- WEICK, K.E. *The Social Psychology of Organizing*. Menlo Park, CA: Addison-Wesley, 1969.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.