



## A incorporação da *accountability* em rotinas organizacionais de controles internos

### *Incorporating accountability into organizational internal control routines*

Denise Saboia Medeiros Vidal<sup>1</sup>  
Sandra Regina da Rocha-Pinto<sup>2</sup>

#### Resumo

O presente estudo objetivou revelar que aspectos relacionados às dinâmicas das rotinas organizacionais explicam a incorporação (enactment) da *accountability* em rotinas de controle interno. A partir de uma abordagem fenomenográfica (MARTON, 1991), entrevistaram-se 20 profissionais - agentes de controles internos em uma seguradora -, no Rio de Janeiro, entre agosto e setembro de 2017. O espaço de resultado gerado por meio do método fenomenográfico ilustra três concepções do fenômeno: respeitar os artefatos; qualificar as rotinas; e proteger a organização. As dimensões explicativas dessas concepções foram identificadas de acordo com as seguintes categorias: deferência à transparência; intensidade da interação dos aspectos; senso de responsabilidade e respeito ao controle. Os achados sugerem que há uma evolução das concepções do *nível* instrumental à percepção de valor. As evidências revelam profissionais com uma percepção significativa de responsabilidade nas rotinas de controles internos. O estudo traz à luz a relação entre a melhoria dos processos e a intensidade da interação entre os aspectos ostensivo e performativo de uma rotina organizacional, contribuindo para ilustrar os componentes da estrutura interna de uma rotina organizacional (PENTLAND; FELDMAN, 2005; FELDMAN et al. 2016).

**Palavras-chave:** Rotinas organizacionais. *Accountability*. Controles internos.

#### Abstract

*The present study aimed to reveal which aspects related to the dynamics of organizational routines may explain the accountability (enactment) in internal control routines. From a phenomenological (MARTON, 1991) approach 20 professionals were interviewed, all of them working in Internal Control department of an insurance company located in Rio de Janeiro City, between August and September 2017. The Outcome Space generated through the phenomenographical method, illustrates three conceptions of the phenomenon: respecting artefacts; qualifying the routines and; protecting the organization. The explanatory dimensions of these conceptions were identified according to the following categories: deference to transparency; intensity of the interaction of aspects; sense of responsibility and respect for control. The findings suggest that there is an evolution from the conceptions of the instrumental level to the perception of value. Evidence reveals professionals with a significant perception of responsibility in internal control routines. The study brings to light the relationship between process improvement and the intensity of the interaction between the ostensive and performative aspects of an organizational routine, contributing to illustrate the internal structure components of an Organizational Routine (PENTLAND, FELDMAN, 2005).*

**Keywords:** Organizational routines. *Accountability*. Internal controls

## 1 Introdução

No Brasil, algumas empresas reguladas, como instituições financeiras e seguradoras, já possuem estruturas e procedimentos formais de controles internos por obrigação regulatória. A exigência para as seguradoras, por exemplo, vem desde o ano de 2004. A Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) estabeleceu, na Circular n.º 249, a implantação e implementação de um sistema de controles internos

<sup>1</sup> Mestre em Administração de Empresas pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Afiliação: Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Brasil. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7479765903173552> Email: [saboiaedenise@gmail.com](mailto:saboiaedenise@gmail.com)

<sup>2</sup> Doutora em Educação e Mestre em Administração de Empresas pela PUC-Rio. Seu interesse de pesquisa situa-se em Aprendizagem / Conhecimento Organizacional, Rotinas organizacionais e Formação de Competências. Afiliação: Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Brasil. Lattes: <https://orcid.org/0000-0002-5121-4231> Email: [sanpin@iag.puc-rio.br](mailto:sanpin@iag.puc-rio.br)

para as seguradoras e outras entidades. Dado que os procedimentos de governança são permeados por processos fortemente formalizados, a exemplo das rotinas de conformidade (CHERMAN; ROCHA-PINTO, 2016), foi oportuno utilizar o conceito de rotinas organizacionais (PARMIGIANI; HOWARD-GRENVILLE, 2011; PENTLAND; FELDMAN, 2005) como suporte para a análise e a avaliação do fenômeno a ser estudado neste artigo. Ressalta-se que o campo de estudos da dinâmica das rotinas (*routine dynamics*) (FELDMAN *et al.*, 2016) contempla pesquisas que, em vez de adotar uma visão estática das práticas organizacionais, abrem a caixa preta das rotinas (PENTLAND e FELDMAN, 2005) e consideram a recursividade entre seus aspectos constituintes (ostensivo e performativo) (FELDMAN e PENTLAND, 2003). Essa perspectiva busca entender 'como' as rotinas/práticas organizacionais são executadas, modificadas e/ou (re)criadas a partir de padrões de ação desempenhados por seus atores. Ademais, pesquisadores desse campo também evocam a questão epistemológica, instigando o uso de metodologias de investigação que consigam captar a continuidade das ações na prática – *on going* (PARMIGIANI e HOWARD-GRENVILLE, 2011; HOWARD-GRENVILLE e RERUP, 2017).

Atento à dificuldade para tradução, ou mesmo para verificar a presença, do conceito de *accountability* no Brasil (CAMPOS, 1990; PINHO; SACRAMENTO, 2008), dos múltiplos significados atribuídos à palavra (KOPPELL, 2005), mesmo em sua língua de origem e partindo do cenário político e econômico que exige o estabelecimento de uma estrutura de controles internos, a exemplo da Superintendência de Seguros Privados - SUSEP (2004), o presente trabalho busca responder à seguinte pergunta de pesquisa: como os profissionais da área de negócio, que executam as rotinas de controles internos, concebem e vivenciam a incorporação da *accountability* nessas rotinas?

Espera-se, assim, atender à convocação de Howard-Grenville e Rerup (2016) no sentido de que mais pesquisas empíricas sejam conduzidas com emprego de metodologias diferenciadas - no caso presente, a fenomenografia -, a fim de que o campo teórico sobre rotinas organizacionais se expanda. Para o caso específico, acredita-se que a contribuição possa ser dada em termos de trazer à luz aqueles fatores que, por meio do *enactment*, favorecem a realização/cumprimento da rotina - *effortful accomplishment*, (PENTLAND e REUTER, 1994). Dessa forma, o presente estudo objetiva revelar que aspectos relacionados à dinâmica das rotinas organizacionais explicam a incorporação (*enactment*) da *accountability* em rotinas de controles internos.

## 2 Referencial teórico

Conforme ensina Feldman (2016), o campo da dinâmica da rotinas se refere às pesquisas orientadas para as dinâmicas internas das rotinas organizacionais e considera como foco ações de agentes humanos e não humanos, assim como os padrões criados (*enacted*) nessas rotinas. Diante disso, e com vistas a viabilizar a consecução do objetivo proposto, organizou-se o referencial teórico: rotinas organizacionais e controles internos.

### 2.1 Rotinas organizacionais

As rotinas fazem parte do dia a dia de uma organização. Existem para realizar algo dentro ou para as organizações. Geralmente, para cumprir uma tarefa (FELDMAN, 2016). Historicamente, diversos estudos buscaram investigar os aspectos que envolvem as rotinas organizacionais, suas características e definições. Nelson e Winter (1982) consideram as rotinas como fortes componentes das organizações. Por sua vez, Feldman e Pentland (2003) refletem que vários autores utilizam metáforas para conceituar ou explicar as rotinas e seu funcionamento, mas que, em sua maioria, tendem a considerar as rotinas organizacionais como “fixas e imutáveis” (WEISS; ILGEN, 1985; BAUM; SINGH, 1994), contrapondo a ideia de que possam ser “flexíveis e mutáveis” (PENTLAND; RUETER, 1994; FELDMAN, 2000).

Na linha do tempo, as rotinas organizacionais passaram a ser notadas como possuidoras de dinâmicas internas que as tornam fonte tanto para a mudança quanto para a estabilidade nas organizações (FELDMAN, 2000;2003; FELDMAN e PENTLAND, 2003; 2008; FELDMAN *et al.* 2016; FELDMAN, 2016; KRAMSER e SCHREYÖGG, 2016; HOWARD-GRENVILLE e RERUP, 2017). Feldman *et al.* (2016 p. 505) asseveram

que “como os estudos de dinâmicas de rotina, baseados em trabalho de campo, dissolveram a ilusão de ‘mesmice’ e de ‘repetição simples’, nosso uso do termo rotina mudou”. Feldman (2000) compreendeu que há “agência” nas rotinas, na medida em que aqueles que as desempenham as modificam diante das dificuldades cotidianas.

Feldman e Pentland (2003) teorizaram acerca das partes constituintes das rotinas, chamando-as de: aspecto ostensivo (que se refere à rotina em princípio, como os membros organizacionais entendem a rotina) e aspecto performativo (que se refere à execução da rotina por pessoas específicas, em lugares específicos). Com base na atenção à recursividade entre esses aspectos e ao foco na ‘ação’/execução das rotinas, é possível identificar intenções que são reveladas por seus atores, assim como intenções que são latentes ou que podem passar sem ser percebidas (FELDMAN et al, 2016). Dessa forma, as rotinas não são mais vistas como comportamento automático e inerte (PENTLAND e HÆREM, 2015), vigorando o entendimento de que não apenas a estabilização, mas também a mudança pode ser gerada endogenamente (FELDMAN, et al. 2016; KRAEMSER e SCHREYÖGG, 2016). Além disso, a rotina organizacional se relaciona ao contexto em que se encontra e, por isso, pode precisar ser modificada (CHERMAN e ROCHA-PINTO, 2016). Por outro lado, questões organizacionais podem limitar o andamento da flexibilização da rotina à medida que seus participantes podem se sentir pressionados a manter consistência em suas ações (TURNER e RINOVA, 2012).

Observa-se, ainda, que, versados como partes constituintes das rotinas (FELDMAN; PENTLAND, 2005), os artefatos são considerados como a expressão física da rotina organizacional. Na maioria das vezes, os artefatos têm por objetivo descrever uma rotina, mesmo que de maneira limitada. Como representação pode-se citar as regras, normas e procedimentos, contudo máquinas ou uma simples unidade de trabalho se configuram como exemplos de artefato (FELDMAN; PENTLAND, 2005). Apesar de ser uma representação física, visto como um resumo objetivo das rotinas, os artefatos são construídos a partir dos “entendimentos subjetivos” sobre eles (FELDMAN; PENTLAND, 2003). Vale salientar que a subjetividade, a interpretação e o “olhar” são o elo entre os aspectos ostensivos e performativos que tentam ser codificados nos artefatos (FELDMAN; PENTLAND, 2003).

D’Adderio (2008) propõe colocar os artefatos como centro das rotinas. Para tanto, introduz algumas perspectivas de estudo sobre os artefatos, uma corrente que propõe o artefato como limitador ou facilitador das dinâmicas organizacionais. D’Adderio (2011) relembra que é comum que os envolvidos criem artefatos para tentar controlar e descrever a rotina em sua totalidade, confundindo, assim, o artefato e o aspecto ostensivo, que envolve muito mais que uma representação parcial (artefato), envolve o abstrato da rotina (ostensivo). Os conhecidos procedimentos operacionais padronizados (*Standard Operating Procedures* - SOP) podem ser confundidos com o aspecto ostensivo, mas devem ser vistos como indicadores ou codificadores do ostensivo (PENTLAND; FELDMAN, 2005). D’Adderio (2008) assegura, contudo, que esses artefatos não são “neutros”, são parâmetros ou padrões de caráter exclusivo dos agentes envolvidos na sua construção e utilização.

Para a autora, as pessoas incorporam seus conhecimentos, suas intenções, a bagagem que já carregam. A exemplo disso, considera as “melhores práticas”, ou seja, artefatos que carregam experiências, conhecimentos dos envolvidos, tanto de usuários como dos que têm o papel de construir um artefato. Sendo assim, é oportuno falar dos artefatos como fortes agentes nas rotinas (D’ADDERIO, 2008) e como os envolvidos podem também decidir ignorá-los, mas que, na maioria das vezes, costumam seguir sem questionar (MACKENZIE, 2006; D’ADDERIO, 2008). Nesse sentido, destaca-se a relevância deste estudo em analisar as formas de incorporação do conceito de *accountability* nas rotinas de controle interno. Orientadas por forte regulamentação, essas rotinas têm nos artefatos (que, para o caso presente, encontram-se ilustrados no tópico 2.2) um forte agente de mediação nos padrões de ação desempenhados cotidianamente. A sessão seguinte abordará o conceito de controle interno e a sua relação com *accountability*.

## 2.2 Controle interno

O termo controle interno vem sendo discutido quase que unicamente por profissionais e acadêmicos relacionados à auditoria. Contudo o conceito vem sendo aperfeiçoado por entidades e órgãos reguladores nacionais e internacionais (SANCHES, 2007). Parte desse aperfeiçoamento foi estimulado pelos escândalos

relacionados a fraudes corporativas em empresas que atuavam no mercado americano. Em 2002, o governo americano sancionou a Lei Sarbanes-Oxley, objetivando fortalecer a confiança do mercado de capitais e fortalecer uma estrutura de controles internos, responsabilizando a alta administração pelo cumprimento dos controles, divulgação de insuficiências e relatórios financeiros (MAIA et al., 2005).

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA, Estados Unidos (ATTIE, 2009, p. 148), define controles internos de uma maneira ampla, considerando o plano de organização e as providências tomadas para integridade dos dados contábeis, implementação de atividades que favoreçam a eficiência operacional, bem como estimular a aquiescência às políticas estabelecidas pela administração. Attie (2009) levanta a questão de que a definição do AICPA vislumbra a ideia de que o sistema de controles internos vai além dos conceitos ligados às áreas de contabilidade e finanças. Por sua vez, expondo a complexidade do conceito de controles internos, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (2013), conhecido como COSO, define controle interno como um processo conduzido pela governança, pela administração e por profissionais da organização com o intuito de tentar possibilitar a realização de objetivos relacionados à eficácia e eficiência das operações, cuja divulgação pode englobar conceitos como confiabilidade, transparência, oportunidade e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. Segundo o Portal de Auditoria (2017), a estrutura de controles internos orientada pelo COSO é uma das mais utilizadas pelas companhias americanas, sendo indicada para estruturas como a SEC (*Securities and Exchange Commission*), dos EUA, para adequação da Lei Sarbanes-Oxley nas empresas ou mesmo para FCPA (*Foreign Corrupt Practices Act*), a legislação americana que estabelece medidas para combater a corrupção.

No Brasil, o Bacen (1998) determinou às instituições sob sua competência a implantação e implementação do sistema de controles internos. Posteriormente, o Bacen (2009) exigiu que sejam considerados elementos relacionados ao ambiente de controle, gestão de riscos, controles, informações e comunicações, monitoramento e aperfeiçoamento e deficiências identificadas, demonstrando uma semelhança com o modelo desenvolvido pelo COSO. Em consonância com o Bacen, a Superintendência de Seguros Privados (2004), órgão responsável por regular o mercado de seguros no Brasil, determinou o estabelecimento e implementação do sistema de controles internos para seguradoras, sociedades de capitalização e entidades abertas de previdência complementar. A publicação dessa normativa deu início ao processo de criação da área de Controles Internos nas seguradoras e o estabelecimento de atividades e procedimentos formalizados relacionados ao tema. É dentro dessas atividades e rotinas de controles internos que esse estudo se concentra.

Cabe ressaltar que o conceito de controles internos, na perspectiva do COSO (2013), envolve conceitos como confiabilidade, transparência, oportunidade e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, apresentando, assim, proximidade ao conceito de *accountability* vislumbrado por Pinho e Sacramento (2008). Essa proximidade torna oportuno observar a compreensão de *accountability* nas rotinas que envolvem os controles internos. A palavra *accountability* é um termo na língua inglesa para um conceito multifacetado. A sua tradução para a língua portuguesa carrega desafios, dado que muitas das traduções ou conceituações reduzem a uma definição simples, comprometendo o entendimento de sua complexidade. Com base nos dicionários consultados, de maneira geral, o termo se concentra em prestação de contas ou responsabilidade por algo, muitas vezes, como exemplifica o dicionário de Oxford (1995) e discute Campos (1990), ligados à questão de administração pública. Considerando dicionários de tradução inglês-português Michaelis (1988) e Collins (1991), a tradução de *accountability* é exposta como responsabilidade e, para o termo *accountable*, a tradução disposta é referente aos adjetivos responsável, explicável, justificável.

A discussão de Koppell (2005) relaciona-se à qual concepção de *accountability* se considera para avaliar uma organização, por exemplo. Como o conceito carrega múltiplas concepções, a dificuldade reside em qual concepção os atores se baseiam para avaliar o que seria uma organização, ou mesmo uma rotina, carregada de *accountability*. De maneira semelhante, Campos (1990) considera a *accountability* como um conceito, e não como uma simples palavra. As preocupações da autora se ligam às questões políticas e sociais brasileiras e à ausência de um conceito de *accountability* no Brasil. Pinho e Sacramento (2008) resolveram fazer uma nova reflexão frente às considerações de Campos (1990) e, apesar de reconhecerem uma evolução, concluem que ainda está muito longe de se estabelecer uma cultura de *accountability* no

Brasil. Reúnem, contudo, um significado de *accountability*, que envolve “responsabilidade objetiva e subjetiva, controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram, ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo” (PINHO; SACRAMENTO, 2008, p. 1364). Esclarece-se que o presente estudo utilizou o conceito de Pinho e Sacramento (2008) para suportar a pesquisa, dado que reúne diversas concepções possíveis de *accountability*. Assim, se as rotinas organizacionais são padrões repetitivos e reconhecíveis de ação interdependente executada por múltiplos atores (Feldman e Pentland, 2003), a *accountability* pode ser parte ou mesmo representar um padrão de ação. Portanto, investigar as diversas formas pelas quais essa noção é incorporada (enquanto concebida) nas rotinas de controle interno se constitui em objeto deste estudo.

### 3 Metodologia da pesquisa

A pesquisa, de natureza qualitativa, foi conduzida em um ambiente organizacional, no período de agosto a outubro de 2017, e foi baseada na prática dos profissionais envolvidos nas rotinas de controles internos. A intenção foi investigar como eles concebiam a incorporação da *accountability* nas rotinas organizacionais envolvidas com os controles internos. O estudo é baseado em uma ontologia interpretativista, que considera a realidade subjetiva e múltipla, ou seja, não é única nem fixa, e é construída por meio de interpretações baseadas nas interações no mundo (GREEN, 2005). A abordagem teórico-metodológica utilizada foi a fenomenografia, e o estudo esteve centrado nos aspectos semelhantes e distintos frente a um fenômeno em comum bem como suas relações (AR KELIND, 2005). Em resumo, a metodologia utilizada permitiu que os indivíduos envolvidos na pesquisa descrevessem suas percepções com relação a um fenômeno específico. A análise foi realizada de uma forma tal que se transpusessem indivíduos e contextos (GREEN, 2005) considerando um conjunto coletivo de significados, evoluindo a análise em um contraponto de concepções (AR KELIND, 2005).

Os sujeitos intencionalmente selecionados foram os profissionais denominados agentes de controles internos. Em virtude de o estudo ter sido desenvolvido com base nas rotinas de controles internos, o perfil desses profissionais pareceu mais próximo ao fenômeno investigado nessas rotinas organizacionais. Os agentes de controles internos estão presentes em várias áreas da organização e são indicados por seu gestor direto para ser uma espécie de guardião de controles internos dentro da área em que atua. É oportuno salientar que esses profissionais fazem parte das áreas comuns da organização e desempenham atividades relacionadas a essas áreas, e não estão diretamente ligados à área de controles internos. Contudo, pela característica dos agentes de controles internos, esses profissionais possuem conhecimento sobre legislação, boas práticas relacionadas à governança e participam de treinamentos que tratam de conceitos de *compliance* e controles internos.

A fim de atingir o critério mínimo para variação de sujeitos (BOWDEN, 2005), selecionaram-se 20 agentes de controles internos, dentre os 21 existentes. As pesquisadoras optaram por entrevistar somente os 20 sujeitos adequados ao critério em virtude da indisponibilidade de um dos entrevistados. Vale ressaltar que a seleção dos agentes de controles internos para esta pesquisa foi possível pelo fato dos entrevistados comporem critérios iniciais de variedade: 1) gêneros distintos; 2) idades diversas; 3) formações diversas; 4) diferentes cargos na organização; 5) diferentes áreas de atuação; 6) variação no tempo de experiência profissional e 7) envolvimento nas rotinas de controles internos. Os critérios estabelecidos propuseram, além do envolvimento com as rotinas de controles internos, garantir que a análise pudesse avaliar a percepção de gêneros distintos, idades diferentes e com variação no tempo profissional, a fim de perceber possíveis entendimentos relacionados à experiência profissional. Também consideraram se as percepções poderiam variar conforme formação e nível hierárquico, de modo que se buscou inserir as diferentes áreas da organização para perceber eventuais percepções baseadas na área de atuação.

O roteiro de entrevistas foi construído de maneira semiestruturada. Teve início com uma breve introdução sobre o objetivo da pesquisa e seguiu subdividido em quatro blocos: questões introdutórias, questão central, questões de desenvolvimento de experiências e perguntas acessórias. Segundo Creswell (2010), a questão central pode ser caracterizada como vasta e centrada na exploração de um fenômeno. Dessa forma, a pergunta central deste estudo buscou compreender como os profissionais das áreas de negócio que executam as

rotinas de controles internos concebem e vivenciam a incorporação da *accountability* nessas rotinas. Por se tratar de um termo apresentado na língua inglesa e que, conforme Pinho e Sacramento (2008) discorrem, carrega um conceito, e não uma tradução pura e simples para o português, as pesquisadoras optaram por fazer uma leitura inicial do conceito fornecido por Pinho e Sacramento (2008) antes da pergunta central. A fim de garantir que os entrevistados não se prenderiam de maneira “fixa” ao conceito de *accountability* lido por uma das pesquisadoras, foram adicionadas perguntas de desenvolvimento de experiências, nas quais os respondentes usaram exemplos para exprimir e aprofundar as respectivas percepções frente ao fenômeno investigado. A pesquisadora ainda considerou nas perguntas quando os entrevistados entendiam que houve favorecimento ou dificuldade em acontecer a *accountability* nas experiências relacionadas, a fim de perceber eventuais subsídios que reforçassem suas concepções primárias e estimular que os entrevistados refletissem sobre algumas apresentações do fenômeno.

No total, realizaram-se 22 entrevistas, todas presenciais. Para análise final, foram consideradas 20 entrevistas, tendo em vista que duas das entrevistas serviram apenas como balizadoras na construção do roteiro, fornecendo subsídios aos ajustes necessários. Todas as entrevistas foram gravadas e somaram um total de 12 horas e 56 minutos, com duração média de 35 minutos, com mínimo de 22 minutos e máximo de 52 minutos. Os 20 relatos apreciados na análise totalizaram 347 páginas transcritas. Como movimento inicial, se desfez qualquer referência na entrevista que relacionasse o entrevistado. Os nomes foram retirados e substituídos por números, e os trechos selecionados não contemplavam questionamentos pessoais ao pesquisador para garantir que se afastasse da análise qualquer relação de proximidade. Entendeu-se esse procedimento como oportuno, tendo em vista o fato de que uma das pesquisadoras integra o mesmo ambiente organizacional do qual os entrevistados fazem parte. Conforme orienta Arkelind (2005), apesar de essa pesquisadora compor a área de Controles Internos, houve uma preocupação em manter a mente aberta, sem estabelecer preconcepções baseadas em um conhecimento anterior nem precipitar um parecer frente às categorias descritivas, buscando refazer o pensamento conforme a emersão dos dados baseados nas reflexões e discussões apresentadas pelos entrevistados, organizando-as num conjunto de significados.

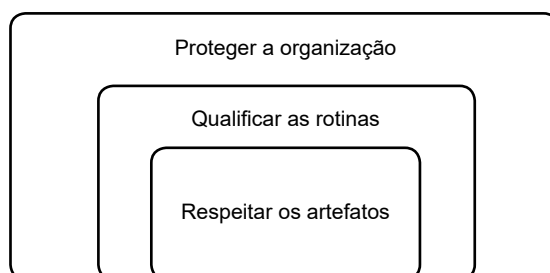
A análise dos dados durou cerca de dois meses e buscou inspiração em estudos desenvolvidos por Marton (1981, 1986), Marton e Booth (1997), Arkelind (2005), Bowden (2005), Figueira (2016) e Jardim (2017). A fenomenografia põe luz à descrição e analisa a compreensão das experiências (MARTON, 1981). Dessa forma, a partir do comparativo entre o resultado da primeira e da segunda etapas de leituras, surgiu o primeiro conjunto de significados (*pool of meanings*) dos entrevistados face ao problema de pesquisa. Inspirado em Akerlind (2005), as pesquisadoras buscaram olhar para os trechos selecionados e perguntar: “o que” isso nos diz sobre a forma como ele entende a *accountability* nas rotinas de controles internos? Ademais, durante as entrevistas, solicitaram-se exemplos, recorrentemente, para subsidiar a análise de “como” o grupo de entrevistados compreendiam o fenômeno objeto desta pesquisa. Assim, os trechos selecionados estão permeados de exemplos compatíveis entre si em suas respectivas categorias. Os trechos denominados foram relidos e comparados entre si a fim de verificar as semelhanças e diferenças entre eles com o objetivo de delimitar e caracterizar cada categoria (MARTON, 1986).

Em um terceiro momento, houve uma releitura de todas as entrevistas e dos fragmentos selecionados para se certificarem que os trechos escolhidos demonstravam a essência da experiência coletiva de cada categoria e para que as dimensões explicativas pudessem ser organizadas. Em alguns momentos das leituras e das comparações, alguns trechos migraram entre um conjunto e outro. Nesse instante, buscou-se descrever, com base no conjunto de significados emergidos, pequenas descrições, tanto das categorias descritivas quanto das dimensões explicativas, construindo a representação do espaço de resultados. Esse processo buscou consolidar os significados encontrados, bem como as características que assemelhavam ou diferenciavam as categorias. O procedimento se mostrou interessante, pois permitiu identificar princípios subjacentes que nortearam as dimensões explicativas frente às categorias, observando a relação hierárquica de complexidade exigida pelo método fenomenográfico (AR KELIND, 2005; MARTON; BOOTH, 1997), ou seja, as categorias descritivas foram hierarquizadas evoluindo da mais elementar a mais complexa, de forma que a anterior estivesse compreendida na categoria seguinte. Em uma releitura final, os trechos agrupados foram lidos e relidos uma segunda vez, sob a visão de conjunto, consolidando as três principais categorias descritivas em ordem de complexidade e as respectivas dimensões que explicavam cada categoria.

## 4 Resultados encontrados

O presente estudo buscou revelar que aspectos relacionados às dinâmicas das rotinas organizacionais que explicam a incorporação (*enactment*) da *accountability* em rotinas de controle internos em uma empresa inserida no mercado segurador que, desde 2009, estabeleceu formalmente a necessidade de procedimentos formais e estruturas organizacionais que contemplassem aspectos relativos a riscos, controles, bem como normatizações relacionadas à responsabilização. Após os procedimentos de coleta, tratamento e análise de dados, foram identificadas, dentro do conjunto de significados (*pool of meanings*), três categorias descritivas: 1) Respeitar os artefatos; 2) Qualificar as rotinas e 3) Proteger a organização. As categorias foram hierarquizadas de forma que houvesse uma evolução entre elas, ou seja, a primeira categoria está contida dentro da categoria seguinte. A figura 1 ilustra a disposição das categorias descritivas considerando a abrangência e a complexidade que emergiram dos resultados.

Figura 1: Hierarquia das categorias descritivas.



Fonte: Elaborado pelas autoras.

### 4.2.1 Respeitar os artefatos

Essa categoria se caracteriza pela percepção principal dos entrevistados em entenderem a *accountability*, no contexto de controles internos, com o foco em cumprir as normas, sejam elas estabelecidas pelos órgãos reguladores, sejam pela organização. Nesta categoria, o artefato (o COSO 2013) se apresenta como formalizador da rotina organizacional ou como determinante da vontade do órgão regulador. Os processos e a visão de *accountability* estão ligados a uma rotina de conformidade (CHERMAN; ROCHA-PINTO, 2016), com pouca disponibilidade para mudança e de caráter fortemente ostensivo (FELDMAN; PENTLAND 2003). Os atores, por vezes, questionam as regras estabelecidas no artefato, mas as normas surgem com uma força expansiva, abrandando os questionamentos por meio de uma dominação política. (FRIESL; LARTY, 2013).

Se a corporação define como correto, deve ser tomado como tal. E eu tinha grande dificuldade quando tinha a interpelação do porquê eu fazia daquela forma, e ter controles internos para dizer “faço assim porque é assim que está escrito na instrução normativa. É assim que é feito para que não haja risco. É assim que é feito para que não haja um erro” foi ótimo. (Entrevista 1)

Em linha com o exposto por alguns entrevistados, pode-se verificar que a rotina de controles internos nesse nível é vista, predominantemente, para o cumprimento de um normativo do órgão regulador ou interno. Contudo as experiências dos entrevistados demonstram, já nesta concepção, a visão de rotina organizacional, e não individual (JARDIM, 2017), que envolve várias áreas, a interdependência entre elas e suas respectivas ações (PENTLAND; FELDMAN, 2005).

Seguindo a dimensão explicativa relacionada ao senso de responsabilidade, os exemplos listados reforçam a questão da responsabilidade em estar cumprindo exigências regulatórias e normas internas. Por vezes, os entrevistados tratam tanto da responsabilidade objetiva, acarretando em possíveis punições pelo descumprimento de diretrizes (MOSHER, 1990), como da responsabilidade subjetiva, menos relacionada a sanções, uma ideia mais focada na cobrança que um sujeito faz sobre si. (TROSA, 2001; PINHO; SACRAMENTO, 2008).

“... A gente recebe um ofício de alguma fiscalização e é delegado pra gente, pra gente responder, porque deve ser pertinente à minha área. E quando a gente está respondendo essa informação, sempre acontece de o departamento de controles internos, além de querer acompanhar, ele se coloca à disposição pra poder ajudar. Isso não é uma coisa que fica de boca pra fora, na verdade, é uma coisa que acontece mesmo, as pessoas se acompanham, participam e vão sempre atrás do que precisa ser feito pra responder, pra que tudo seja feito no tempo adequado e corretamente.” (Entrevista 16)

O papel de determinados artefatos como símbolo de transparência, tanto dos dados que estão expostos quanto dos relatórios que apresentam as falhas e as correções estabelecidas, conduzem nuances das rotinas de controles internos na organização focada em atender normativos externos reguladores. Apesar de haver uma interação entre o aspecto ostensivo e performativo, os relatos apontam pouca retroalimentação entre eles. O movimento recursivo, apesar de acontecer, não é recorrente, pois há uma relação de poder que pende muito mais para o órgão regulador e as determinações da organização, para as regras e procedimentos estabelecidos, e pouco se vê nessa concepção interações que fomentem a melhoria de processos. O aspecto performativo está reduzido a cumprir as obrigações e evitar sanções.

Dessa forma, o que pode ser vislumbrando é uma categoria descritiva que concentra relações de transparência, ajustes nos processos, senso de responsabilidade e respeito ao controle com uma construção instrumental; rotinas centradas no poder dos artefatos relacionados à conformidade, ao cumprimento dos normativos, não necessariamente em uma troca de conhecimento que evolua fundamentalmente para a melhoria dos processos e o estabelecimento de valor. Apesar dos atores envolvidos terem suas próprias interpretações da rotina (FELDMAN; PENTLAND, 2003), o artefato não permite uma margem significativa de manobra ao envolvido e é visto como obrigação ou com um reduzido espaço para questionamentos.

#### **4.2.2 Qualificar as rotinas**

Essa concepção sugere uma progressão em melhorar os processos. O respeito à transparência com relação à exposição das falhas identificadas remete à identificação de oportunidades de melhoria no processo, nos artefatos envolvidos, na qualidade da rotina. Os relatos sugerem uma transgressão da visão puramente direcionada em atender ou implementar artefatos para evoluir processos e artefatos.

“... Tínhamos um controle de qualidade em que tinha que bater prêmios, (...) alterações na proposta, na emissão. (...) Foram tantas mudanças que nós tivemos junto ao controle de qualidade que esse relatório ficou perdido, não foi feito mais, a gente estava fazendo um controle de qualidade técnico, do técnico, e não o controle de qualidade em relação à documentação que chegava transmitida e o que saía. Foi necessário entrar o controle interno pedindo... É aquilo que eu falo, controles internos não está aqui pra te julgar que está errado, é pra te ajudar a desenvolver. Desenvolver controles para dar certo (...) Estava faltando esse relatório pra realmente bater. (...) Não tínhamos e, agora, já está desenhado e pronto pra sair o primeiro relatório...” (Entrevista 18)

Como a categoria se apresenta em um nível no qual há uma maior recursividade entre os aspectos ostensivos e performativos, as experiências dos profissionais envolvidos com as rotinas de controles internos sugerem aproximar tanto a questão das exigências dos artefatos quanto o trabalho com a rotina para obter a melhoria de todo o processo com foco na fluidez da rotina. O ponto é evoluir nas discussões, considerar o conhecimento das áreas envolvidas com a legislação e a rotina, com o intuito de não se conformar com a rotina estática; pensar em amadurecer o processo. A esse respeito, é oportuno trazer à tona a reflexão de D’Adderio (2011) em relação ao artefato como elemento central das rotinas, levantando a discussão da coevolução mediante o envolvimento em lutas performativas. As entrevistas revelam um desconforto com aquilo que é imposto sem discussão. Diferentemente da categoria descritiva “respeitar os artefatos”, sugerem que a saída para a qualidade do processo é a discussão, o envolvimento entre os atores da rotina, o questionamento e a retroalimentação de ambos os aspectos. As situações expostas pelos relatos envolveram tanto processos internos, de preocupação não só com a legislação, mas com o cliente, bem como discussões com o próprio órgão regulador, culminando numa compreensão do órgão frente à necessidade apresentada pelo mercado, modificando o entendimento do órgão. Nesse momento, pode-se



notar uma evolução nas inter-relações entre os aspectos ostensivo, performativo e os artefatos envolvidos. Com base na interação entre eles e nas percepções dos atores envolvidos nas rotinas, os participantes da rotina buscaram a qualidade do processo.

“A gente tinha um grande problema que era a questão da circular 445. (...) A gente tinha uma interpretação, controles internos tinha outra interpretação, a nossa área lá da matriz tinha outra interpretação (...) E a gente, para dar fluidez, precisava ter uma coluna do meio aí, né? (...) A gente ficou um pouco com o espírito inconformado. (...) Foi um trabalho feito a quatro mãos muito bem acolhido pelo controle interno e de amadurecimento também dos nossos processos.” (Entrevista 4)

Na mesma linha, o respeito ao controle é fortificado pela intenção de mitigar riscos, assegurando a rotina ou verificando alterações que caminhem para seu amadurecimento. Os questionamentos e trocas entre as áreas envolvidas na rotina de controle interno são direcionados para verificar se o controle ainda faz sentido, se há possibilidade de melhorias e se a rotina está alinhada ao proposto, demonstrando uma maior intensidade na interação dos aspectos. Cabe aqui retomar a intenção de um ambiente com forte controle. Os relatos, contudo, retornam possibilidades de repensar o processo em busca de uma melhoria de *performance*.

“(…) Nós realizamos um teste de controle e foi apurado que algumas cartas negativas, recusas, não estavam sendo encaminhadas para o cliente. E a partir desse momento foi criado um teste de controle, onde a gente acompanhou, fez algumas melhorias sistêmicas, que acabou culminando na qualidade da entrega da informação ao cliente (...)” (Entrevista 19)

Ainda sobre os relatos listados anteriormente, é perceptível que a troca de conhecimento entre as áreas, sobretudo entre controles internos e a área que executa a rotina, é positiva aos entrevistados. Esse fato pode ser observado, por exemplo, por citações de ações em conjunto como teste de controle. Dessa forma, é oportuno acrescentar que a área de controles internos aparece como um dos atores envolvidos nas rotinas relacionadas, mesmo que executada pela área de negócio e os relatos são balizados pela busca em garantir a execução dos processos e a qualidade das atividades executadas. Nota-se que a complexidade da categoria descritiva evolui na direção do amadurecimento do processo, considerando a transparência, o senso de responsabilidade, um nível maior na interação dos aspectos ostensivos e performativos, e o controle voltado não somente para o cumprimento da legislação, mas para uma *performance* sustentável nas rotinas de controle interno; uma busca para fluidificar os processos considerando a rotina com uma visão de conjunto complexo de atividades (FELDMAN; PENTLAND, 2003). Analisando esse movimento entre o ostensivo e o performativo nas rotinas de controles internos, os relatos ainda sugerem oportunidades para que os envolvidos produzam variações da rotina e possam escolher as variações (FELDMAN; PENTLAND, 2003), utilizando-as para o que os participantes entendam como melhoria nos processos.

### 4.2.3 Proteger a organização

O nível mais complexo do espaço de resultados encontrado traz a percepção dos entrevistados da *accountability* frente às rotinas de controles internos como valor. Nesta categoria descritiva, as dimensões explicativas aparecem como um resguardo à organização. Os relatos apresentam a transparência como a exposição de dados e riscos identificados com clareza, o que remete a uma confiabilidade às partes interessadas, bem como ao comprometimento da organização com controles internos e *compliance*, e a relação entre as ações realizadas e os objetivos estabelecidos pela organização.

“(…) Hoje, no mundo que a gente vive, até mesmo pra que a empresa gere transparência pra fora, até mesmo porque, gerando essa transparência, existe a confiabilidade de mercado, existe a confiabilidade que a empresa é uma empresa sólida, que é uma empresa que não tem risco, né, ou que o risco seja mínimo (...) As pessoas estão procurando empresas que possa confiar, que possam ter garantias.” (Entrevista 7)

Vale ressaltar que, nesta categoria descritiva, é possível ver que, na percepção dos entrevistados, a transparência aparece como valor, trazendo semelhança ao exposto por Koppell (2005), que caracteriza a

transparência como o “valor literal” da *accountability*. Para o autor, a transparência, além de ser um instrumento para avaliar o desempenho organizacional, fortalece que informações verdadeiras estejam à disposição dos acionistas, fornecedores, membros da organização, entre outros atores organizacionais, e uma organização “*accountable*” não pode omitir seus erros. A percepção dos relatos traz para a transparência e os controles estabelecidos um caráter de estabelecer ou assegurar uma confiança para o mercado.

Sob a ótica da rotina, o nível de interação entre os aspectos ostensivos e performativos reúne uma preocupação com o conhecimento frente ao processo, em rever os processos, mesmo quando automatizados, e revalidá-los tendo em vista que envolve a imagem da organização como elemento reputacional. Nesse âmbito, há a preocupação em revisar processos e rotinas, monitorar os processos organizacionais com intenções voltadas ao longo prazo e com o impacto que possíveis erros possam provocar no nome da organização.

“... Quando chega aqui o processo, na hora que envolve o nome da empresa X, a gente teve o cuidado de revalidar essas informações, principalmente nos órgãos competentes que a gente tem acesso, (...). Eu acho que visitar o processo é importante, os conceitos do que aquilo pode causar se a gente permitir que isso continue, né, o erro vá adiante.” (Entrevista 6)

Em linha com o conceito de *accountability* apresentado por Pinho e Sacramento (2008), os entrevistados demonstram uma consciência da sua responsabilidade e o seu impacto para organização, de forma que o profissional envolvido na rotina de controle interno se preocupa em preservar a organização no que tange à exposição da empresa, sua imagem. Essa categoria pode sugerir uma conjunção quanto aos valores listados pelo IBGC (2015) e outras estruturas, como o COSO (2013), que apresentam uma preocupação direta com a imagem da empresa. Os relatos parecem transpor, contudo, uma visão que relaciona a imagem à valoração da organização frente ao mercado de ações e expõe algo mais subjetivo, como a confiabilidade, ao impacto dos envolvidos na rotina da organização.

Quadro 1. O espaço de resultado

Dimensões Explicativas	Categorias Descritivas		
	Respeitar os artefatos	Qualificar rotinas	Proteger a organização
	Cumprimento das normas, sejam do órgão regulador ou internas	Garantia e promoção da qualidade das rotinas	Preservação da imagem e dos objetivos organizacionais a sua imagem e aos seus objetivos
<b>Deferência à transparência</b>	Clareza nos procedimentos e exigências a serem cumpridos bem como nas falhas identificadas	Clareza nas falhas identificadas para melhorar procedimentos e qualidade	Comprometimento com controles internos e <i>compliance</i> e geração de confiança aos <i>stakeholders</i>
<b>Intensidade da interação dos aspectos</b>	Avaliação e adequação o processo garantindo que a regra seja seguida	Garantia e amadurecimento dos processos	Preocupação em validar os processos para não expor a organização
<b>Senso de responsabilidade</b>	Responsabilidade no atendimento e implementação das legislações e normas	Responsabilidade em realizar as rotinas conforme estabelecidas	Consciência de responsabilidade e o impacto para organização
<b>Respeito ao controle</b>	Realizar controles para garantir o cumprimento das normas	Estabelecimento e revisão de controles para garantir a realização dos processos	

## 5 Discussão

Apresenta-se a discussão teórica, considerando-se as dimensões explicativas expostas no Espaço de Resultado (Quadro 1) e as contribuições teóricas e práticas.

## 5.1 Sobre as dimensões explicativas

A fenomenografia pode ser considerada uma abordagem teórico-metodológica (COLLIER-REED; INGERMAN, 2013). Nessa perspectiva, o Espaço de Resultado representa o conjunto, em crescente grau de complexidade, das concepções do fenômeno investigado. As dimensões explicativas são, portanto, os aspectos que diferenciam e estruturam cada uma das concepções. Neste estudo, as dimensões encontradas foram: deferência à transparência; intensidade da interação dos aspectos; senso de responsabilidade; respeito ao controle. A “deferência à transparência” apresenta nuances, desde a preocupação com a clareza nos artefatos normatizadores e nas respectivas falhas identificadas na prática à preocupação em gerar confiança aos *stakeholders*. Nessa categoria, o termo deferência tem o sentido de uma atitude de respeito à transparência. A visão de transparência exposta nos relatos pode ter uma ligação frente ao histórico que fortaleceu o estabelecimento e a formalização das rotinas de controles internos (BORGETH, 2005).

A “intensidade da interação dos aspectos” diz respeito a melhorias dos processos com base num movimento circular entre o aspecto ostensivo e o performativo. Conforme refletem Feldman e Pentland (2003), o relacionamento recursivo entre os aspectos ostensivos e performativos nas rotinas organizacionais, criando e recriando os aspectos ostensivos e performativos, podem restringir ou permitir as *performances*. O nível em que a recursividade é permitida, desde uma rotina fortemente estabelecida e com poucas chances de mudança ao processo de melhoria e aperfeiçoamento das rotinas com base não apenas no aspecto ostensivo, mas no performativo, considerando as duas forças dos aspectos para estabelecer as melhorias dos processos, caracteriza essa categoria.

O “senso de responsabilidade” envolve a visualização de variações da abrangência do estado do que é ser responsável. Configura-se aqui a percepção do entrevistado da *accountability* como algo em que ele tem participação. Os relatos expuseram percepções tanto de responsabilidade objetiva como subjetiva. A responsabilidade objetiva, mais presente na categoria de respeito aos artefatos, está mais direcionada ao não cumprimento dos normativos, contudo também se apresenta ao nível de valor com o receio de que a organização seja penalizada. Não obstante, a responsabilidade subjetiva também pode ser atribuída na categoria, posto que há relatos que apresentam uma cobrança interior que os próprios entrevistados fazem sobre si, conforme Trosa (2001) elucida. É válido ressaltar que, independentemente do tipo de responsabilidade identificada, a responsabilidade é um aspecto presente no conceito de *accountability* utilizado neste estudo. Conforme observado na literatura apresentada neste relatório de pesquisa, o senso de responsabilidade, inclusive com atos punitivos por não cumprimentos ou desvios, são relevantes ao conceito, ainda que alguns autores, como Trosa (2001), salientem que é importante que o fundamento vá além de ameaças e sanções.

O “respeito ao controle” está relacionado à mitigação dos riscos e preocupação com um ambiente de controle (COSO, 2013). Os movimentos são direcionados a realizar controles para garantir o cumprimento das normas, estabelecer e revisar controles para garantir a realização dos processos, e ao direcionamento do controle para evitar a exposição da organização. Esses conceitos estão ligados a direcionamentos dados pela Governança Corporativa e o que esta considera como “boas práticas”. Ainda que as boas práticas possam ser apresentadas como rotinas de conformidade (CHERMAN; ROCHA-PINTO, 2016), alguns princípios relacionados surgem nos relatos como objetos de valor, retornando como componentes presentes na categoria descritiva mais complexa, relacionada à proteger a organização.

## 5.2 Sobre as contribuições teóricas e práticas

Segundo Koppell (2005), colocar camadas de significados em uma única definição de *accountability* tornaria o conceito sem sentido. Além disso, a definição dessa palavra diz respeito às crenças sobre a relação ideal entre os atores envolvidos. Alguns relatos apontam a transparência como uma dimensão explicativa de *accountability*, apresentando atividades que envolvem ou buscam uma transparência nos dados, nos erros identificados, um comprometimento com a confiabilidade e segurança passada aos *stakeholders* e aos objetivos da organização, demonstrando seguir uma linha a partir das reflexões de Koppell (2005) e de Pinho e Sacramento (2008).

Outra consideração desta pesquisa foi identificar a intensidade da interação dos aspectos como dimensão que explica a *accountability*. Para os profissionais, mesmo que acompanhando a graduação da categoria, a recursividade entre os aspectos ostensivos e performativos fomentam melhorias nos processos, um amadurecimento das rotinas que buscam desde evitar uma penalidade à organização até preocupação em manter processos com qualidade para não expor a organização, uma preocupação reputacional. Essa perspectiva também apresenta o artefato com um papel importante nas melhorias dos processos, tentando fazer um contraponto entre as legislações obrigatórias e qual a melhor forma de atendê-las mantendo um processo “vivo” e atento ao aspecto performativo e ostensivo da rotina. Foi possível visualizar a tentativa dos atores em trabalhar os componentes da estrutura interna da rotina (PENTLAND; FELDMAN, 2005) em busca da qualidade nos processos.

Alguns relatos também apresentaram variações no senso de responsabilidade. Os relatos expõem não apenas uma preocupação ou uma responsabilidade em atender uma determinada norma. Eles perpassam pela responsabilidade em realizar e melhorar as rotinas, chegando ao nível de consciência do impacto das ações dos agentes envolvidos na organização, passando de uma visão micro, na qual há um interesse somente individual, para uma visão macro, sobre um interesse coletivo, considerando as áreas, o impacto no negócio, a imagem da organização. Também é válido destacar que os relatos apresentaram o controle com um dos aspectos que explicam as categorias. Apesar de se tratar da percepção de *accountability* nas rotinas de controles internos e, em princípio, haver uma correlação entre “controle interno” e o “controle” vivenciado pelos profissionais envolvidos, é importante ressaltar que os relatos demonstraram não apenas o controle de uma maneira pura, ou seja, centrado em cumprir regras, procedimentos, e mitigar riscos; mas também consideraram a revisão dos controles para garantir a realização dos processos. Nesse âmbito, podemos considerar que as atividades de controle sob a visão de *accountability* parecem querer garantir um ambiente de controle (COSO, 2013) que conheça seus riscos e aperfeiçoe seus controles a fim de garantir a execução e qualidade dos processos.

Este estudo sugere que as dimensões explicativas de *accountability* parecem estar em linha com instituições que estabelecem melhores práticas de mercado, relacionadas a uma estrutura de controles internos, a exemplo do COSO (2013), que, na definição de controles internos, engloba aspectos relacionados à conformidade com as legislações, transparência e divulgação de informações confiáveis. Dessa forma, é oportuno considerar uma proximidade do conceito de *accountability* percebido pelos entrevistados ao conceito de controle interno e respectivas rotinas estabelecidas. Outra contribuição que o presente estudo destaca é que os achados podem servir de subsídio para as empresas de maneira geral, a fim de considerar as possíveis percepções dos agentes envolvidos nas rotinas de controles internos; como refletem sobre os artefatos, seus processos e as melhores práticas, tão comuns ao ambiente empresarial. Por fim, cabe a este estudo considerar as reflexões de Campos (1990) e Pinto e Sacramento (2008), que apontam um desconhecimento da palavra *accountability* e um reduzido senso frente ao um conceito que apresenta múltiplos significados.

Os achados revelam a existência de uma relação entre os entrevistados com a responsabilidade objetiva e subjetiva de seus atos; uma preocupação com a organização a partir dos interesses da organização como um todo e com a transparência, tanto com relação aos erros quanto às informações que corroboraram as performances dessa organização, o que aparenta ser uma versão não tão utópica do que Pinho e Sacramento (2008) consideram de cultura de *accountability*. Dessa forma, ainda cabe considerar que, apesar de não objetivar responder à pergunta feita pelos autores quanto à possibilidade de tradução do termo *accountability* para o português, este estudo sugere, com base nas evidências da investigação, que há um entendimento do conceito pelos profissionais envolvidos nas rotinas de controles internos. As próprias variações das categorias descritivas, contudo, demonstram que ainda há um longo caminho a percorrer para que a *accountability* seja internalizada em sua totalidade no âmago desses profissionais.

Conforme Pentland e Feldman (2005) definem, o aspecto ostensivo de uma rotina é uma visão abstrata padrão da rotina, é o que os envolvidos usam para se orientar ou explicar performances específicas da rotina. Ainda sob a força do aspecto ostensivo e dos artefatos regulatórios, podem-se visualizar construções nos sistemas da organização para adequação a esses normativos, demonstrando sua força dentro da

organização. Utilizando a visão de D’Adderio (2003), verifica-se a rotina trabalhada em uma transposição de conhecimentos dos analistas, das áreas envolvidas, da legislação, da aprendizagem e de um conhecimento em um artefato, podendo ser fluxos, sistemas, ou artefatos, que se encontram envolvidos na rotina. A responsabilidade envolve cumprir uma legislação, mas envolvendo a equipe no sentido de estar fixada no dia a dia, no engajamento e no atendimento e implementação das legislações e normas, para evitar novos erros, tornar o processo mais maduro, para que a rotina esteja além da representação das regras e procedimentos em artefatos. Em linha, portanto, com as considerações de Feldman et al (2016) a respeito do fato de que é possível identificar intenções que são reveladas por atores quando da performance em rotinas organizacionais. Dessa forma, corrobora-se que as rotinas não são mais vistas como comportamento automático e inerte (PENTLAND e HÆREM, 2015). Além disso, reafirma-se o entendimento de que a mudança pode ser gerada endogenamente. (FELDMAN, et al. 2016; KREMSEER e SCHREYÖGG, 2016).

## 6 Considerações finais

Com base nos resultados encontrados, sugere-se que pesquisas futuras investiguem a compreensão da incorporação de *accountability* em empresas não reguladas, com o intuito de apresentar a compreensão do fenômeno em um ambiente em que o regulador não aparece tão fortemente. Surge, ainda, a possibilidade de comparar as duas visões, a fim de que a pesquisa, talvez, exponha se há sinergia ou divergência entre as percepções identificadas. Também seria oportuna uma investigação acerca do poder das estruturas de controle interno e seu papel dentro da organização. Por vezes, nesta pesquisa, os entrevistados confundiram os papéis da área de controles internos e do responsável pelo controle interno na área de negócio. Dessa forma, seria interessante avaliar o quanto cada agente da rotina “invade” o espaço ou o papel do outro. Além disso, avaliar o quanto o poder da estrutura de controles internos pode impactar ou como ele é percebido pelos envolvidos nas rotinas. Adicionalmente, a investigação estimulou a curiosidade sobre a aplicação da questão central deste estudo para indivíduos que vivenciam a administração pública, visto que apresentam contextos distintos das rotinas organizacionais. Por fim, mais especificamente com relação às rotinas organizacionais, sugere-se como agenda para próximos estudos investigar a evolução das rotinas de controles internos, no sentido de avaliar o quanto é possível uma evolução de algo limitador, como uma rotina focada na conformidade, para algo fluido, que possa demonstrar os aspectos de fluidez de uma rotina organizacional.

## Referências

- AKERLIND, G. L. Variation and commonality in phenomenographic research methods. **Higher Education Research & Development**. v. 24, n. 4, November, 2005, p. 321–334.
- ATTIE, W. Auditoria: conceitos e aplicações. São Paulo: **Atlas**, 2011.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Circular nº 3467**. Brasília, 2009. Disponível em: <[https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/47518/Circ\\_3467\\_v1\\_O.pdf](https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/47518/Circ_3467_v1_O.pdf)>. Acesso em: 12 de fevereiro. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Resolução nº 2554**. Brasília, 1998. Disponível em: <[http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1998/pdf/res\\_2554\\_v2\\_P.pdf](http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1998/pdf/res_2554_v2_P.pdf)>. Acesso em: 12 de fevereiro. 2018.
- BAUM, J. A. C.; SINGH, J. V. **Evolutionary Dynamics in Organizations**. New York: Oxford University Press, 1994.
- BORGERTH, V. M. C. **A lei Sarbanes-Oxley: um caminho para a informação transparente**. 141 f. Dissertação de Mestrado - Faculdades IBMEC, Programa de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração e Economia, Rio de Janeiro, 2005.
- BOWDEN, J. A. Reflections on the phenomenographic team research process. In: BOWDEN, J. A.; GREEN, P. (Orgs.) **Doing developmental phenomenography**. Qualitative Research Methods Series, Melbourne: RMIT University Press, p. 11-31, 2005.

CAMPOS, A. M. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o Português? **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, Fev./Abr, 1990.

CHERMAN, A.; ROCHA-PINTO, S. R. Valoração do conhecimento nas organizações e sua incorporação nas práticas e rotinas organizacionais. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 18, n. 61, p. 416-435, 2016.

COHEN, M. Reading Dewey: Reflections on the Study of Routine. **Organization Studies**, v. 28, n.5, p. 773-786, 2007.

COLLIER-REED, B; INGERMAN, A. Phenomenography: From critical aspects to knowledge claim. In: **Theory and method in higher education research**. Emerald Group Publishing Limited, p. 243-260, 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal Control Integrated Framework**, 2013. Disponível em: <[https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final may20.pdf](https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final%20may20.pdf)> Acesso em: 14/01/2018.

COLLINS – Dicionário Prático Inglês-Português / Português-Inglês. **Editora Siciliano**. São Paulo. 1991.

D'ADDERIO, L. Artifacts at the centre of routines: performing the material turn in routines theory. **Journal of Institutional Economics**, v. 7, n. 2, p. 197-230, 2011.

\_\_\_\_\_. The performativity of routines: Theorising the influence of artefacts and distributed agencies on routines dynamics. **Research Policy**, v. 37, n. 5, p. 769-789, 2008.

FELDMAN, M. S. Organizational routines as a source of continuous change. **Organization Sciences**, v.11, n. 6, p. 611-629, 2000.

\_\_\_\_\_.; MARCH, J. G. Information in organizations as signal and symbol. **Administrative Science Quarterly**,v. 26, n. 2, p. 171-186, 1981.

\_\_\_\_\_.; PENTLAND, B. T. Reconceptualizing organizational routines as a source of flexibility and change. **Administrative Science Quarterly**,v. 48, n. 1, p. 94-118, 2003.

\_\_\_\_\_.; PENTLAND, B. T., D'ADDERIO, L., & LAZARIC, N. (2016). Beyond Routines as Things: Introduction to the Special Issue on Routine Dynamics. *Organization Science*, 27(3), pp. 505–513, 2016.

FIGUEIRA, E. C. S. **Compreendendo as rotinas organizacionais**: percepção de consultores em suas experiências de campo. 97f. Dissertação de Mestrado - Departamento de Administração, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

FRIESL, M.; LARTY, J. Replication of routines in organizations: Existing literature and new perspectives. *International Journal of Management Reviews*, v. 15, n. 2, p. 106-122, 2013.

GREEN, P. *et al.* **A rigorous journey into phenomenography: From a naturalistic inquirer standpoint**. Doing developmental phenomenography, p. 32, 2005.

HOWARD-GRENVILLE. J., RERUP, C., Langley, A. & Tsoukas, H. (2016) **Introduction: Advancing a process perspective on routines by zooming out and zooming in**. In: Howard-Grenville. J., Rerup, C., Langley, A. & Tsoukas, H. *Organizational routines: How they are created, maintained, and changed (Vol.5)*. Oxford University Press, 1–22.

JARDIM, L. S. **A compreensão das competências nas rotinas de programação da produção**. 98f. Dissertação de Mestrado - Departamento de Administração, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

KOPPELL, J. G. S. Pathologies of *accountability*: ICANN and the challenge of “multiple accountabilities disorder”. **Public Administration Review**, v. 65, n. 1, p. 94-108, january/february, 2005.

KREMSER, W.; SCHREYOGG, G. The Dynamics of Interrelated Routines: Introducing the Cluster Level. *Organization Science*, v. 27, n. 3, p. 698-721, 2016. ISSN 1047-7039. Disponível em: <://

WOS:000377550400011 >.

MACKENZIE, D. *An Engine, Not a Camera: How Financial Models Shape Markets*. Cambridge, MA. **MIT Press**, p. 377, 2006.

MAIA, M. S. *et al.* Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 1, p. 54-70, 2005.

MARTON, F. **Phenomenography - describing conceptions of the world around us**. *Instructional science*, v. 10, n. 2, p. 177-200, 1981.

\_\_\_\_\_.; BOOTH, S. A. *Learning and awareness*. **Psychology Press**, 1997.

MICHAELIS – Dicionário Prático Inglês-Português / Português-Inglês. **Melhoramentos**. São Paulo. 1988.

NELSON, R. R.; WINTER, S. G. *An evolutionary theory of economic change*. **Harvard University Press**, 1982.

OXFORD Advanced Learner's Dictionary. **Oxford University Press**. Oxford. New York. 2005.

PARMIGIANI, A.; HOWARD-GRENVILLE, J. Routines revisited: Exploring the capabilities and practice perspectives. **Academy of Management Annals**, v. 5, n. 1, p. 413-453, 2011.

PENTLAND, B. T.; FELDMAN, M. S. **Designing routines: On the folly of designing artifacts, while hoping for patterns of action**. *Information and Organization*, v. 18, n. 4, p. 235-250, 2008.

\_\_\_\_\_.; FELDMAN, M. S. 13 Issues in empirical field studies of organizational routines<sup>1</sup>. **Handbook of organizational routines**, p. 281, 2008.

\_\_\_\_\_.; FELDMAN, M. S. **Organizational routines as a unit of analysis**. *Industrial and corporate change*, v. 14, n. 5, p. 793-815, 2005.

\_\_\_\_\_. HAEREM, T. **Organizational Routines as Patterns of Action: Implications for Organizational Behavior**. In: MORGESON, F. P. (Ed.). *Annual Review of Organizational Psychology and Organizational Behavior*, Vol 2. Palo Alto: Annual Reviews, v.2, 2015. p.465-487. ISBN 978-0-8243-3802-2.

\_\_\_\_\_.; REUTER, H. H. Organizational routines as grammars of action. **Administrative Science Quarterly**, v. 39, p. 484–510, 1994.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. *Accountability: já podemos traduzi-la para o português?*. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009.

PORTAL DA AUDITORIA – Disponível em: <<https://portaldeauditoria.com.br/panorama-das-diretrizes-coso-e-cobit/>>. Acesso em: 15/02/2018.

SANCHES, M. V. **Sistemas de Controles Internos e de Fiscalização em Demonstrações Contábeis: Uma Análise Crítica de Normas Específicas**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Pós-Graduação em Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS PRIVADOS. **Circular SUSEP nº 249**. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <<http://www2.susep.gov.br/bibliotecaweb/docOriginal.aspx?tipo=1&codigo=147>>. Acesso em: 12 de fevereiro. 2018.

TROSA, S. *Gestão pública por resultados: Quando o Estado se compromete*. Brasília: **ENAP**, 2000.

**Submetido em:** 26/06/2018

**Aprovado em:** 21/09/2019