



Estudo da criação do setor de Controladoria em uma Instituição de Ensino Superior (IES) sob a ótica do trabalho institucional

Study of the creation of the Controllorship sector in a Higher Education Institution (HEI) from the perspective of Institutional Work

Recebimento: 28/09/2024 - Aceite: 04/03/25 - Publicação: 01/04/2025

Processo de Avaliação: Double Blind Review – <https://doi.org/10.22567/rep.v14i1.1062>

Ávila Kézia Menezes Lira

avilakezia.estudos@gmail.com

<https://orcid.org/0009-0000-2380-865X>

Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), Brasil

Rezilda Rodrigues Oliveira

rezilda.rodrigues@ufrpe.br

<https://orcid.org/0000-0002-2886-6346>

Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), Brasil

RESUMO

A temática deste artigo focaliza a Controladoria como parte importante da gestão eficiente das atividades acadêmicas e administrativas em Instituições de Ensino Superior (IES), nas quais ainda é bem incipiente a existência deste tipo de unidade de controle interno. Ciente desta lacuna, este artigo investiga como se deu a criação do setor de Controladoria em uma dada IES, sob a ótica do trabalho institucional. No referencial, discutiu-se temáticas tais como controle interno, controladoria, teoria institucional e trabalho institucional de modo interdisciplinar. Metodologicamente, foi elaborado um estudo de caso de base qualitativa e descritivo-exploratória, que envolveu análise documental, revisão bibliográfica e a realização de duas entrevistas com os atores-chave protagonistas desse processo de criação institucional ocorrida há aproximadamente duas décadas. Os resultados mostram que as formas de trabalho institucional pesquisadas, ou seja, atores-chave, mimetismo, advocacia, teorização e policiamento deram respostas que confirmam o papel de indivíduos com capacidade propositiva, habilitados para ocupar posições de



liderança e conquistar apoio para dar cabo a seus propósitos. Os dados obtidos evidenciaram consciência reflexiva e formas de responsabilidades intencionalmente identificadas com a agência humana encontrada no momento da criação do setor de Controladoria da IES analisada. A título de estudos futuros, considera-se ser interessante pesquisar a continuidade dessa trajetória nos dias atuais, bem como ampliar essa compreensão através de análises comparativas entre IES que têm e as que não têm um setor de controladoria em sua estrutura organizacional.

Palavras-chave: controle interno, controladoria, universidade pública, trabalho institucional

ABSTRACT

The theme of this article focuses on the Controllorship as an important part of the efficient management of academic and administrative activities in Higher Education Institutions (HEIs), where the existence of this type of internal control unit is still in its incipient stages. Aware of this gap, this article investigates how the Controllorship sector was created in a given HEI, from the perspective of institutional work. The framework discussed topics such as internal control, controllorship, institutional theory and institutional work in an interdisciplinary way. Methodologically, a qualitative, descriptive-exploratory case study was carried out, involving documentary analysis, a bibliographical review and two interviews with the key players involved in this process of institutional creation, which took place approximately two decades ago. The results show that the forms of institutional work researched, i.e. key actors, mimicry, advocacy, theorizing and policing, gave answers that confirm the role of individuals with propositional capacity, qualified to occupy leadership positions and gain support to carry out their purposes. The data obtained showed reflective awareness and forms of responsibility intentionally identified with the human agency found at the time of the creation of the Controllorship sector of the HEI analyzed. As future studies, it would be interesting to investigate the continuity of this trajectory today, as well as to broaden this understanding through comparative analyses between HEIs that have and those that do not have a controllorship sector in their organizational structure.

Keywords: internal control, controllorship, public university, institutional work.



1. INTRODUÇÃO

O artigo focaliza a existência da Controladoria como parte importante da gestão eficiente das atividades acadêmicas e administrativas em Instituição de Ensino Superior (IES). Inclusive, sabe-se que há carência desse tipo de unidade de controle interno com tal denominação nas universidades federais brasileiras (Melo & Leitão, 2021), em que a Controladoria pode ser abordada tanto como órgão administrativo como uma área do conhecimento humano (Borinelli, 2006).

Melo e Leitão (2021) apontam para a variação na nomenclatura dos setores ligados ao controle interno nas universidades federais brasileiras, o que evidencia a diversidade de abordagens e estruturas organizacionais existentes nas IES para caracterizar este setor. Queiroz (2011), por sua vez, detectou que, em 21 universidades federais brasileiras, 86% denominavam o setor como Auditoria Interna, 9% possuíam a nomenclatura de Controle Interno e apenas 5% adotavam o nome de Controladoria.

Ao analisarem o controle interno e a Controladoria em 43 universidades federais brasileiras, Melo e Leitão (2021) também verificaram que apenas 19 dessas entidades possuíam um órgão ou setor desta natureza estabelecido em sua estrutura organizacional, enquanto 24 delas ainda não o possuíam. No caso das universidades federais do Nordeste, as autoras obtiveram que, nesta região, somente uma delas possuía um setor que recebia a denominação explícita de Controladoria. Este cenário justificou a escolha deste tema e o interesse que despertou o exame acerca do que levou tal IES a criar o referido setor e colocá-lo em funcionamento.

Ao mesmo tempo, o suporte da teoria institucional e do trabalho institucional, por meio da agência humana *versus* estrutura organizacional, igualmente favoreceu a pesquisa acerca do processo de criação e mudança nas instituições, fornecendo um arcabouço relevante para se analisar a origem e a institucionalização da Controladoria na referida IES. Como pressuposto, partiu-se da ideia de que as instituições são, antes de tudo, produtos da atividade humana (DiMaggio & Powell, 1991).

Na literatura, três correntes compreendem a teoria institucional, sendo elas, a velha economia institucional, a nova economia institucional e a nova sociologia institucional, também chamada de neoinstitucionalismo (Carvalho, Vieira, & Goulart, 2012), sendo esta última, a vertente adotada neste trabalho. Deve-se dizer que a teoria



institucional é uma abordagem que nos últimos 20 anos tem evoluído e ganhado aplicação na pesquisa contábil, nacional e internacionalmente (Pereira, 2021).

É importante realçar que a lógica da criação como uma das categorias examinadaa pelo trabalho institucional permite descer até o nível das microfundações identificadas com as práticas individuais e coletivas de atores que se dedicam aos processos institucionais nas organizações (Lawrence & Suddaby, 2006). Nessa perspectiva, o olhar passa a ser direcionado para os indivíduos e se distancia do campo organizacional e das próprias organizações, levando o pesquisador a se aproximar do relacionamento entre as instituições e os atores que nelas atuam (Lawrence, Suddaby, & Leca, 2009).

Assim, a delimitação da investigação apresentada neste estudo parte da ênfase dada aos atores-chave que protagonizaram a criação do setor de Controladoria de uma dada IES, também denominada Alfa. Não menos importante, isto conduziu à proposição da seguinte questão de pesquisa: Como se deu a criação do setor de Controladoria em uma dada Instituição de Ensino Superior, sob a ótica do trabalho institucional?

Desta maneira, o objetivo geral do artigo consiste em investigar como se deu a criação do setor de Controladoria em uma dada IES, sob a ótica do trabalho institucional.

Assim, espera-se que este estudo traga uma visão histórica e institucional acerca do surgimento da controladoria em uma IES, pela ótica do trabalho institucional, podendo contribuir com a literatura acerca deste tema na pesquisa contábil, além de beneficiar esse campo de conhecimento, em especial no caso daquelas instituições universitárias que ainda não implantaram a Controladoria em sua estrutura organizacional.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Controladoria no Setor Público

A Controladoria é uma área de estudo que enfrenta desafios na definição de suas funções, evoluindo de conceitos contábeis básicos para um papel abrangente que



engloba suporte informacional, controle interno, planejamento tributário, elaboração orçamentária e medidas operacionais. Além disso, a Controladoria desempenha um papel ativo na formulação de estratégias, ultrapassando a ideia da simples compilação de dados ao ocupar a gestão de informações responsável pelo alinhamento estratégico das organizações (Lunkes, Gasparetto, & Schnorrenberger, 2010).

No contexto do setor público brasileiro, a implementação da Controladoria é uma prática que ainda se pode considerar como recente, tendo ocorrido a criação da Controladoria Geral da União (CGU) no ano de 2003, ou seja, em torno de 22 anos. Ao que se sabe, órgãos controladores contribuem para a eficiência e a eficácia na gestão dos recursos públicos, respondendo à crescente demanda da sociedade por transparência e prestação de contas, ao mesmo tempo em que também geram conformidade em face da Lei de Responsabilidade Fiscal (Assis, Silva, & Catapan, 2016).

Apesar da não obrigatoriedade da existência de um setor de Controladoria no setor público, é necessário implementar e supervisionar cotidianamente as práticas dos sistemas de gestão de riscos e controle interno, através da Lei nº13.303/2016, destacando-se as possibilidades de coibir corrupção e fraude (Melo & Leitão, 2021; Brasil, 2016).

A Instrução Normativa MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016, é o referencial normativo no âmbito do Poder Executivo Federal que direciona os órgãos e entidades públicas na implementação de mecanismos de controles internos, gestão de riscos e governança (BRASIL, 2016a).

A Controladoria na governança corporativa funciona na mitigação de assimetria de informações e auxilia a redução de conflitos de interesses, presente entre proprietários e gestores das organizações. A literatura que trata deste tema junta transparência e *accountability* como pilares que embasam a governança corporativa e a controladoria, fomentando o controle nas organizações, sejam elas públicas ou privadas (Cavalcante & De Luca, 2013).

Sob outro aspecto, Borinelli (2006) estabelece algumas funções-chave desempenhadas por uma controladoria nas organizações, tais como a função contábil, a estratégica-gerencial, de custos, tributária, de proteção e controle de ativos, controle interno, controle de riscos, a gestão da informação, e a função de auditoria. Lunkes,



Gasparetto e Schnorrenberger (2010) corroboram com este entendimento ao discutirem a conexão entre controladoria e suas funções.

Anjos (2020) afirma que a Controladoria vista pelo enfoque organizacional pode ser mais bem compreendida como um órgão administrativo ou departamento administrativo que possui vasta interação com a contabilidade. Souza e Crozatti (2020) consideram que a função contábil é comum tanto ao setor público como ao privado, materializando-se sob a forma de uma Controladoria.

A Controladoria, assim, constitui um campo científico interdisciplinar que se beneficia do conhecimento de diversas áreas, com destaque para a contabilidade que se estende à contabilidade pública, tendo como propósito mensurar, registrar e controlar o patrimônio público na esfera governamental. Ademais, incumbindo-se da responsabilidade de supervisionar e administrar os gastos governamentais, a Controladoria exerce influência direta na gestão orçamentária e na sua conformidade, assegurando a efetivação do planejamento orçamentário (Arruda, 2020).

Diante deste contexto, percebe-se que existem processos próprios da controladoria no setor público, envolvendo avanços aliados à transparência e à responsabilização na gestão dos recursos públicos, por meio do controle, divulgação de informações na esfera governamental. A presença da Controladoria ou ainda do controle interno na gestão pública, auxilia a detecção de fraudes ou erros e consequentemente evita a ineficiência na administração pública, resultando em uma gestão mais eficaz, econômica e confiável (Arruda, 2020).

2.2. Teoria Institucional

A teoria institucional surge no final do século XX, com as contribuições dos sociólogos Thorstein Veblen, Émile Durkheim e Max Weber. No contexto organizacional, demarca-se os estudos de Selznick na década de 1950 (Selznick, 1957). Já as obras de Meyer e Rowan (1977) e de DiMaggio e Powell (1983) trouxeram destaque ao movimento neoinstitucional (Araújo, 2021).

Diferentes vertentes integram a teoria institucional, sendo elas: a econômica, a sociológica e a política. Na primeira, destaca-se a crítica aos pressupostos da economia clássica, enfatizando a influência das instituições nas decisões econômicas. Na segunda,



observa-se uma transição do foco em macroestruturas para uma valorização das organizações como unidades sociais significativas. Na terceira, ressalta-se a importância da dimensão cultural, da autonomia nas instituições políticas e da análise do campo simbólico na cena política (Carvalho, Vieira, & Goulart, 2012).

O interesse pela teoria institucional nas ciências sociais foi crescente, e na literatura contábil podem ser identificados três enfoques: a velha economia institucional (OIE- Old Institutional Economics) ou Institucionalismo Histórico, a nova economia institucional (NIE - New Institutional Economics) e a nova sociologia institucional (NIS -New Institutional Sociology) ou Neoinstitucionalismo. Note-se que, apesar de suas origens e fundamentos filosóficos diferentes, essas teorias compartilham um interesse em comum pelos temas de instituição, inovação e mudança institucional (Guerreiro et al., 2005).

No contexto do velho institucionalismo, a ênfase era dada às macroestruturas institucionais e constitucionais, deixando as organizações em uma posição secundária. As interações informais, padrões de influência e coalizões internas eram os principais elementos considerados na análise da realidade organizacional, buscando explicar as inconsistências entre a prática e as justificativas teóricas formais (Carvalho, Vieira, & Goulart, 2012).

A Nova Economia Institucional (NIE) passou a concentrar-se no ambiente institucional como um conjunto de normas sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição. Já no enfoque da Nova Sociologia Institucional (NIS), as organizações operam dentro de uma extensa rede de relações com os sistemas culturais (Guerreiro et al., 2005).

O neoinstitucionalismo surge por volta dos anos 1970 como observado por Pereira (2012), chegando ao Brasil por volta dos anos 1980 e vindo a ser adotado na pesquisa contábil nos últimos 20 anos (Pereira, 2021). Desde então, os estudos têm sido direcionados ao isomorfismo e às estratégias de legitimidade em contraponto referente aos processos de institucionalização de campos organizacionais (DiMaggio & Powell, 2005).

DiMaggio e Powell (1983) destacam que atores racionais tornam suas organizações mais similares ao tentar transformá-las, trazendo esse paradoxo ao



estudarem o isomorfismo, tanto o competitivo como o institucional, sendo este último fundamental para se compreender práticas políticas e cerimoniais na vida organizacional. Nesse contexto, os autores identificam três mecanismos de mudança isomórfica: coercitivo, mimético e normativo. O isomorfismo coercitivo envolve pressões políticas para manter a legitimidade; o mimético ocorre pela imitação de práticas de outras organizações em resposta à incerteza; e o normativo está ligado à profissionalização, influenciado por normas e valores estabelecidos.

É importante mencionar que Berger e Luckmann (1967) analisaram os processos de institucionalização entre atores individuais, enquanto Tolbert e Zucker (1999) ampliaram o estudo para fluxos institucionais em organizações formais. As autoras propõem uma nova relação para processos de institucionalização, dividido em três fases: habitualização, sedimentação e objetificação. A primeira fase tem início com a adoção de novos arranjos estruturais, políticas e procedimentos. A segunda fase constitui um avanço para um estado mais permanente e difundido por estas formas; e por último, a terceira aponta para a institucionalização total da estrutura (Tolbert & Zucker, 1999).

Sob o ponto de vista mais recente da teoria institucional, tem se destacado a pesquisa sobre trabalho institucional que se situa no nível micro, em que se analisa as práticas de atores que buscam criar, manter e desestruturar instituições (Lawrence, Suddaby, & Leca, 2009). Neste sentido, dá-se espaço à figura de indivíduos reflexivos e projetivos, sobretudo aqueles em posição de liderança e empenhados em atuar junto a seus pares visando a apoiar novas práticas no âmbito da relação entre agência humana e estrutura, em termos de criação, manutenção e a ruptura de instituições em meio à dinâmica organizacional no decorrer do tempo (Battilana, Leca, & Boxenbaum, 2009).

Nesta esfera da literatura, Henk (2020) estabelece a conexão da temática do trabalho institucional com os chamados controles internos de que as organizações dependem na condução de sua gestão. Para o autor, o controle interno consiste em uma prática executada por atores individuais em um contexto micro onde eles esperam agregar valor às organizações. Note-se que isto pode ocorrer mesmo que sob pressões institucionais, tais como mudanças na legislação, acerca das quais os participantes não possuem influência significativa, principalmente quando elas têm natureza coercitiva.

Como vem sendo dito, a suposição de que os atores participantes desses



processos devem ter papel importante na configuração de estruturas em evolução faz parte da correntedo trabalho institucional. Até mesmo porque ela defende o ponto de vista de que não se pode excluir a reflexividade, os interesses e o poder que os atores têm para enfrentar a chamada gaiola de ferro e moldar determinadas práticas, superando a dicotomia agência *versus* estrutura. Henk (2022) acredita que é procedente o papel desempenhado por esses atores na esfera do controle interno, sobretudo àqueles que realmente entendem o ambiente institucional que os influencia e querem ativamente mudá-lo, nãoobstante reconheçam que a captura deste fenômeno constitui um grande desafio empírico. Neste artigo, então, a metodologia adotada volta-se para se reunir evidências para as diferentes formas pelas quais os atores trabalham com o controle interno ao nível micro com suas forças, habilidades e capacidades empreendedoras.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa foi realizada nos meses de junho e julho de 2024, optando-se pelo uso do estudo de caso qualitativo, com abordagem descritivo-exploratória, visando a investigar como se deu a criação do setor de Controladoria em uma dada IES, sob a ótica do trabalho institucional.

Para Yin (2015), o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa em que se coloca questões do tipo “como” ou “por que”, com foco emfenômenos contemporâneos que se inserem no contexto da vida real, incluindo a visão histórica para se entender interações e dinâmicas que os envolvem, de modo a se obter abrangência.

O estudo é descritivo-exploratório devido ao objetivo do artigo, no qual se procurou descrever e explorar um problema (Gil, 2022), incluindo levantamento bibliográfico, entrevistas e análise de exemplos ilustrativos.

A IES escolhida, como mencionado na Introdução, destaca-se por seu pioneirismo e importância por ser a única entidade da região Nordeste a possuir um setor de Controladoria em sua estrutura organizacional. Optou-se por não divulgar o nome dessa IES, ao qual se denominou de Alfa, assim como dos dois participantes que foram entrevistados, a fim de se preservar suas identidades, tendo em vista seu papel fundante na criação do citado setor de controladoria. Deste modo, manteve-se o anonimato de ambos ao se utilizar o termo entrevistado, acompanhado da codificação E1 e E2,



respectivamente. Segundo Gil (2022), isto permite proteger a confidencialidade dos envolvidos e obter maior cooperação nas abordagens.

Também se trabalhou com a consulta a documentos públicos, pesquisados no *site* de Alfa e outros a que se teve acesso mediante colaboração do pessoal da IES. Por exemplo, buscou-se localizar a portaria de criação do setor de Controladoria, à época, mas como ela não estava disponível, tornou-se necessário fazer contato por *e-mail* e *WhatsApp* da direção e da coordenação do órgão, configurando-se uma busca em arquivos físicos de Alfa. Muito contribuiu o pessoal de jornalismo de Alfa, em busca de matérias publicadas sobre a criação e inauguração do setor em 2004, delas constando a identificação dos primeiros diretores e coordenadores à frente do órgão, para que eles fossem localizados e entrevistados.

Esses atores, representados por um docente e outro ex-docente de Alfa, aceitaram conceder entrevistas para a pesquisa, que buscou explorar em profundidade as suas percepções, experiências e significados atribuídos ao processo de criação dessa unidade organizacional. Naquele momento, eles acumulavam a função administrativa com a docência.

As duas entrevistas foram semiestruturadas e aplicadas por meio do *Google Meet*, especialmente em razão de um dos entrevistados estar fisicamente em outro estado brasileiro, diverso ao dos pesquisadores. Ambas as entrevistas respeitaram as questões de agenda dos participantes e sua disponibilidade para o uso dos meios remotos, tendo-se aproveitado os recursos de gravação e transcrição dos dados obtidos através desse aplicativo.

O material resultante das entrevistas foi tratado por meio da análise de conteúdo (Bardin, 2004), com a pré-exploração do que se considerou ser relevante em conexão com as unidades de significação construídas na interpretação das categorias e subcategorias sugestivas da literatura utilizada (Campos, 2004).

Foi feita uma leitura flutuante e recortes do material transcrito, para realizar a análise, baseada em codificações, de acordo com as categorias e subcategorias constantes na Tabela 1, de modo que os dados passaram pela interpretação e discussão em conexão com a literatura existente.



Tabela 1

Elementos da análise de conteúdo

Categoria do Trabalho Institucional	Subcategoria (Formas de Trabalho Institucional)	Descrição	Referência
Criação Institucional	Atores-chave	Analisar as ações e o trabalho realizado pelos atores para criar instituições em conexão com a habitualização de um arranjo institucional.	Tolbert e Zucker (1999); Lawrence e Suddaby (2006); Henk (2020).
	Mimetismo	Vincular novas práticas aos conjuntos já estabelecidos de práticas, tecnologias e regras consideradas como certas, para facilitar o trabalho institucional de criação.	Lawrence e Suddaby (2006); Henk (2020).
	Advocacia (Advocacy)	Buscar apoio político e mobilização através de estratégias diretas e deliberadas de persuasão social.	Lawrence e Suddaby (2006); Henk (2020).
	Theorizing (Teorização)	O desenvolvimento e a especificação de categorias abstratas e a elaboração de cadeias de causa e efeito.	Lawrence e Suddaby (2006); Henk (2020).
	Policing (Policimento)	Estabelecer normas para facilitar, complementar e apoiar instituições, como a designação de autoridades ou realocação de recursos.	Lawrence e Suddaby (2006); Henk (2020).

Fonte: Adaptado de Henk (2020)

A montagem dos achados permitiu identificar temas inter-relacionados e alinhados à categoria da criação institucional e suas subcategorias, descritas e associadas aos autores que mais inspiraram a análise realizada e os resultados obtidos.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS:

4.1. Origem do Setor de Controladoria de Alfa: a habitualização presente em sua criação

Para Tolbert e Zucker (1999), no processo de institucionalização pode-se ilustrar os comportamentos padronizados e os significados compartilhados conforme a realidade social e a atuação dos atores dentro de cada fase. No caso da habitualização,



as práticas e estruturas de inovação são introduzidas nos níveis individual e organizacional, integrando-se à cultura e às atividades do dia a dia.

Do ponto de vista histórico, esse processo teve início em maio de 2004, com a criação do setor de Controladoria, que recebeu a designação de Diretoria de Controladoria ligada à então Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças de Alfa. O arranjo instituído contemplou a já existente Coordenação de Informações Gerenciais e uma nova coordenação nomeada de Coordenação de Gestão e Controle. Ambas as coordenações foram dirigidas por docentes de Alfa e integradas à nova Diretoria.

De acordo com registros documentais de Alfa, três frentes foram desenvolvidas visando a: (i) apoiar a preparação da proposta orçamentária anual e sua divulgação à unidades gestoras de Alfa; (ii) melhorar os procedimentos de controle, no que se refere aos processos de administração de bens e recursos; e (iii) dedicar atenção especial à geração e divulgação das informações gerenciais aos diversos *stakeholders*, internos ou externos à comunidade acadêmica, uma vez que se tratava de uma universidade.

Para tanto, a Coordenação de Informações Gerenciais coletava informações estatísticas sobre a produção acadêmica, com a finalidade de publicação externa para negociação do orçamento destinado à IES pelo governo federal, enquanto a Coordenação de Gestão e Controle cuidava de ações que apoiavam o processo de Planejamento e Controle Interno de Alfa.

As principais atividades instituídas na portaria de criação do setor de Controladoria previam que suas responsabilidades diziam respeito a promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão por resultados, integrar as áreas gestoras internas e proteger o patrimônio físico e financeiro de Alfa. Suas atividades incluíam, subsidiar o processo de gestão com informações gerenciais, apoiar a avaliação institucional, gerir o sistema de informações, acompanhar receitas e despesas, implementar normas de controle patrimonial e financeiro, e assessorar a administração em relações com órgãos de controle que interagem com Alfa.

Deste modo, pode-se perceber nas ações escolhidas para nortear o andamento do futuro setor, funções definidas pela literatura como já consensuadas para a controladoria enquanto setor administrativo, sendo elas a contábil, o controle, o planejamento, a



transparência, a *accountability* e o apoio à tomada de decisão.

Além dos dados documentais obtidos, o material foi corroborado pelos dois entrevistados, considerados atores-chave da criação do setor de Controladoria de Alfa, quando atuaram como primeiro e segundo gestores à frente do órgão há 21 anos, quando se deu sua implantação. Eles protagonizaram papéis não só como proponentes dessa criação, mas como seus empreendedores, tendo se feito correlação com o esquema apresentado na Tabela 1.

4.2. Atores-chave envolvidos da criação do setor de Controladoria de Alfa

Para situar o contexto de criação do setor de Controladoria de Alfa, a pesquisa iniciou com a entrevista realizada com E1 cujo conteúdo permitiu saber quem constituía o núcleo de poder da IES, com capacidade para viabilizar as atividades que estavam sendo introduzida. Nota-se que havia um projeto a ser executado e a necessidade de alocar recursos para sustentar essa iniciativa nascida internamente já que não havia (nem há atualmente) imposição referente à implantação de controladoria nas IES federais do país.

O núcleo de poder instituinte do setor de Controladoria de Alfa era constituído pelo reitor, pró-reitor de Planejamento, Orçamento e Finanças, procurador e chefe de gabinete da reitoria que apoiaram a sua criação e a infraestrutura requerida pelo novo arranjo. O papel da alta administração foi determinante como se observou nas respostas dadas aos pesquisadores tanto por E1, como por E2. Os dados foram complementados pela informação referente aos integrantes da equipe administrativa que efetivamente atuou na fase de habitualização de Alfa, composta por três servidores, dentre eles uma secretaria, somados aos dois docentes que assumiram as atividades de coordenação no período inicial.

O conhecimento teórico e empírico desses docentes foi fundamental, sobretudo para a elaboração das tarefas e objetivos atribuídos ao setor de Controladoria, calçados em referenciais da área de Ciências Contábeis da própria Alfa e no compartilhamento de ideias com colegas acadêmicos que deram suporte aos empreendedores. O entrevistado E1 discorreu sobre como isto aconteceu, citando contatos com três docentes da área contábil e estudiosos da área de controladoria. Note-se que um dos atores-chave



tivera a experiência de implantar, um pouco antes, quase que concomitantemente, uma diretoria de controladoria no hospital universitário da mesma Alfa. Destaca-se ainda que o E2 veio a suceder E1 na direção do setor de controladoria de Alfa, dando continuidade ao seu processo de institucionalização.

Note-se que algumas indicações feitas por Henk (2020) sobre controle interno descrevem essas ações reflexivas e intencionais de maneiras variadas, como se expõe nas próximas seções, baseando-se no disposto na Tabela 1.

4.3. Mimetismo

A interação entre os atores, ambos docentes da área contábil e gestores do setor de Controladoria de Alfa foi fomentada pelo fato de eles disporem de um *background* técnico e científico importante. Com base nas falas de E1 e E2 percebeu-se que havia um forte vínculo entre a formação de ambos, docentes e com pós-graduação *stricto sensu* na área, o que os capacitou e preparou para dar conta das incumbências que lhes estavam sendo exigidas naquele momento. Nas entrevistas, ao relatarem como isto ocorreu, eles disseram que os encontros e as conversas foram animadores e revelaram a intenção que tiveram de elaborar um documento fundante que abrangesse a teoria e a prática decorrentes do conhecimento tácito de que eram detentores. A inexistência de um setor de controladoria em instituições semelhantes a Alfa, à época, levou ao raciocínio de que era improvável identificar mimetismo e isomorfismo nesse campo organizacional. Aliás, a situação não mudou muito, tendo em vista o que dizem Melo e Leitão (2021).

Lawrence e Sudabby (2006) consideram o mimetismo como um tipo de trabalho institucional, em especial quando se trata da criação de instituições sob o ponto de vista cognitivo, observando-se padrões existentes de ação para articular e legitimar novas práticas e estruturas, o que não se verifica propriamente no contexto estudado.

Ao ser questionado sobre a existência de mimetismo para a formação do setor de Controladoria de Alfa, o entrevistado E2 corroborou o que foi dito por E1, comentando que ambos se esforçaram para teorizar acerca da criação do novo arranjo, considerando que suas trajetórias (acadêmica e profissional) os colocavam como contemporâneos de doutorado na área contábil, concluído pouco antes de ocuparem essa posição em Alfa. Além disso, um terceiro ator igualmente foi lembrado, por integrar a experiência de



formação de pós-graduação emergente nas falas dos entrevistados e ter atuado na fundação da controladoria no hospital universitário de Alfa, na mesma época.

Não menos importante é o fato de dois, desses três personagens terem tido em comum o mesmo orientador no doutorado que haviam cursado em tempo recente, havendo entre eles uma solidariedade orgânica que os unia em torno das ideias de que compartilhavam. Sobre este assunto, incorpora-se a referência ao terceiro ator mencionado nas falas de E2, que assim o descreve:

ele começou a desenvolver o seu projeto de tese, voltado para essa área. Então, os mesmos conselhos que nós usamos no modelo da gestão econômica, que era do professor Armando Catelli, então, serviram para dar diretriz para o hospital universitário e para o próprio setor de controladoria, que viria a ser uma diretoria, [... essas ideias serviram para que pudéssemos nortear o funcionamento do novo órgão...]

Os entrevistados E1 e E2 confirmaram que a criação do setor foi realmente uma ação inovadora, tendo em vista a inexistência de unidades de Controladoria nas IES federais brasileiras, predominando setores de Auditoria (Melo & Leitão, 2021; Queiroz, 2011). É interessante perceber que o relato desses entrevistados atendeu a diversas subcategorias analisadas neste estudo, a de atores-chave, a categoria *Theorizing*, e ainda a categoria de mimetismo. Nesta última ficou clara a influência acadêmica dos atores através da teorização e de sua *expertise* que criaram e fundamentaram inicialmente o setor de Controladoria de Alfa, aparentemente sem imitação de algo pré-existente e sim o emprego de fontes próprias dos atores para levar o empreendimento adiante.

Lawrence e Suddaby (2006) explicam que o trabalho institucional envolve ações intencionais dos indivíduos, alguns deles beneficiados por sua educação e competências para desenvolver novas práticas ou interagir com novas estruturas. Eles podem utilizar seu conhecimento para se adaptarem e contribuir efetivamente para as mudanças sob seu encargo. O que surge nesta pesquisa como explicação para a ausência de mimetismo identificada na criação do setor de Controladoria de Alfa.

Ao se questionar E2 sobre como ele refletiria suas ações e decisões durante esse processo de criação e qual sua atual visão, devido à resposta que deu, observando ter havido uma “certa ingenuidade” na ação, pois eles não tinham experiência e nem a dimensão do que estava por vir. O reitor estava começando o mandato e não possuía



conhecimentos na área contábil, mas tanto a alta administração como a comunidade acadêmica depositava confiança nos atores criadores. Percebe-se, então, a influência que eles exerciam em Alfa, corroborando com a literatura quando Lawrence e Suddaby (2006) destacam que atores com recursos estratégicos ou outras formas de poder podem exercer impactos significativos na transformação institucional, a exemplo da criação do setor de controladoria.

4.4. Advocacy (Advocacia)

Nesta seção, através da *advocacy*, buscou-se compreender que ações foram necessárias aos atores para sustentar a criação do setor de Controladoria de Alfa. De acordo com E2, anteriormente à criação do setor de Controladoria, já existia um setor de Auditoria que também era responsável pelo controle interno, assim como havia um setor nas instalações da IES com procuradores federais em atuação. O entrevistado E2 relatou que “eram dois órgãos fortes, porque funcionavam com a procuradoria e auditoria interna”. Entende-se, assim, que a figura da controladoria precisava, então, do exercício da *advocacy* para ganhar espaço e reconhecimento.

Tolbert e Zucker (1999) consideram que a habitualização está associada a comportamentos de natureza inovadora postos em prática por um ator ou grupos de atores com a finalidade de resolver problemas. Neste caso, houve a atuação de um grupo de atores, com a intenção de estabelecer a criação de um setor, em que um deles fazia parte da alta administração e contava com o suporte do reitor da IES, e pôde liderar a defesa e os recursos a serem destinados à criação do setor de controladoria e fazer valer o apoio ao seu funcionamento.

O entrevistado 2 relatou que antes havia sido diretor de um centro acadêmico de Alfa e, em seguida, foi convidado para fazer parte da alta administração que tomava posse. Seu propósito era o de contribuir com a estratégia de criação de um setor de controladoriavinculada à equipe da Pró-Reitoria de Planejamento. A inovação proposta, mais do que uma mudança política, era consistente com o desafio de estabelecer um órgão de controle organizacional gerencial na universidade. A equipe entendeu a importância de tal processo e, a partir daí, manteve-se unida e alinhada a esse processo se dedicando à elaboração do documento de criação do setor de Controladoria.



Dessa forma, percebe-se que houve uma coalizão positiva por parte da administração central de Alfa que se respaldava em uma ação educativa cognitiva por parte do novo setor que trabalhava com ferramentas de gestão introduzidas com base em certa *expertise* que justificava, tanto política como tecnicamente, a defesa das novas ações junto à comunidade administrativa da universidade, e preenchia a suposta lacuna de conhecimento, antes existente na área:

Agora, a atuação junto às direções de unidades, junto aos pró-reitores, ela precisou acontecer, sobretudo, com diretores. Porque o diretor da Faculdade de [. X...], o diretor do centro [...Y...] ,etc., ele não é alguém, digamos assim, treinado sobre as questões de gestão.

Afora isso, na opinião de E2, a conjuntura era favorável ao fortalecimento do controle interno no país. devido à criação da Controladoria Geral da União – CGU, no primeiro governo Lula, em 2003. O entrevistado revelou sua motivação ao participar da iniciativa vivenciada no nível local, ao compreender que o novo órgão estaria pronto para lidar com as contingências decorrentes da melhoria da interlocução, que seria exercida pela Controladoria de Alfa com o nível federal, nesse contexto de inovação institucional. Segundo E2, “várias demandas adicionais àquelas que o próprio Tribunal de Contas fazia, passaram a ser exercidas pela nova CGU”.

O entrevistado E2, em complemento, atribuiu ao novo ente institucional, ou seja, à CGU, o respaldo dado ao convite do então reitor de Alfa, que o integrou à administração superior e deu força à proposta de criação do setor de Controladoria da IES, juntando esforços para o fortalecimento do controle interno e a superação de dificuldades relacionadas à atuação da auditoria interna, à época.

Dessa forma, as ações de defesa foram beneficiadas pela conjuntura política e administrativa como um sinal de que o reitor de Alfa tinha ciência da visibilidade que isto traria para a IES, abrindo caminho para a concordância relativa à criação do setor de Controladoria, o que implica modificar a estrutura da organização. Isto se estendeu ao novo momento de defesa, dessa vez partindo da nova gestão do setor frente à comunidade administrativa e acadêmica da IES, como será descrito na subcategoria *Theorizing*. Trata-se de um momento que novamente uniu *advocacy* à teorização das novas práticas para esclarecimento à comunidade de Alfa quanto às ações do controle interno na IES.



4.5. Theorizing (Teorização)

Para Lawrence e Sudabby (2006), a teorização desenvolve conceitos e crenças que podem apoiar novas instituições, o que foi evidenciado na criação do setor estudado e visto através das ações dos atores que contavam com um conhecimento prévio utilizado na inovação representada na criação do setor de Controladoria de Alfa. Pode-se dizer que eles se apoiaram nas atividades educativas para adaptara comunidade administrativa e acadêmica, com respeito ao arranjo estrutural do novo setor e respaldar as práticas de controle interno em implantação.

Sobre as ações baseadas no acervo educacional contábil e gerencial detido pelos responsáveis pela Controladoria de Alfa, E2 afirmou que sempre houve um acolhimento às pessoas com dúvidas, não apenas originados dos diretores acadêmicos, mas também dos chefes de departamentos e coordenadores de projetos em busca de orientação. Tanto ele, quanto o coordenador de gestão e controle, estiveram disponíveis para orientação e suporte para melhorias nos processos adotados.

Além disso, E2 complementou dizendo que, em diversas ocasiões, deslocou-se para outros setores e manteve conversas com diretores de unidades e até mesmo com membros de suas equipes. Visitas à CGU e à Secretaria Executiva do Ministério da Educação (SECEX/MEC) também foram realizadas, destacando a importância das conversas para estabelecer confiança entre os responsáveis pelo controle e aqueles que são controlados. O objetivo era esclarecer dúvidas, afastar a perspectiva punitiva e enfatizar a busca pela melhoria na gestão, sendo esse o principal foco das discussões.

4.6. Policing (Policimento)

O policiamento é outra categoria de trabalho institucional que consiste em assegurar a conformidade por meio de aplicação, auditoria e monitoramento. Questionado quanto ao processo de aceitação da comunidade interna, o entrevistado E2 respondeu que a aceitação “foi tranquila”, atribuindo isso ao aspecto político referente ao seu desempenho anterior como diretor acadêmico e sua percepção do que isto representava e ajudou a minimizar resistência à sua pessoa como novo gestor de



controle interno, tema que também dominava enquanto docente.

No entanto, E2 afirmou que sua mobilização teve que ser constante, em relação a ações e decisões que foram tomadas, inclusive lembrando que algumas delas levaram a frustrações de alguns setores ou gestores, pois houve um disciplinamento devido à necessidade de correções, para evitar que a universidade ou a administração sofresse punição dos órgãos de controle governamental.

Ao ser indagado sobre quais foram as principais atividades e rotinas aplicáveis no setor de Controladoria de Alfa desde a sua criação, e como elas evoluíram ao longo do tempo de sua gestão, o entrevistado E2 afirmou ter tido alguns contratempos, em face da instituição de novas regras de controle de recursos, principalmente no tocante aos recursos coordenados por um órgão de apoio à IES, implicando adotar ações educativas para disciplinar atos e normativos existentes. Em sua fala, destaca-se o seguinte trecho:

..... Então, nós disciplinamos esse tipo de questão. E isso gerou, evidentemente, uma frustração, uma insatisfação, mas a gente terminou, digamos assim, vencendo, mostrando o que estava posto nas recomendações dos organismos, ou nas instruções normativas, era o argumento que a gente tinha (E2).

Assim, ao examinar a criação e a evolução de um dado setor de controladoria em uma IES, compreende-se o significado que têm os atores-chave envolvidos, colocando-se em perspectiva suas origens, fatores constitutivos da agência e de sua relação com a estrutura organizacional da universidade, à luz dos fundamentos do trabalho institucional desenvolvido.

5. CONCLUSÃO

Este estudo investigou como se deu a criação do setor de Controladoria da instituição denominada de Alfa, sob a ótica do trabalho institucional. A análise dos marcos relevantes deste estudo, levou em consideração o papel exercido pelos atores institucionais há 21 anos, com capacidade de atuação e reflexão na fase de habitualização destacada no referencial e desenho metodológico adotado.

Agentes movidos por interesses individuais racionais, bem como por seu posicionamento e envolvimento em processos sociais complexos souberam moldar as



condições necessárias para a consolidação do setor de Controladoria em Alfa. Como visto, entende-se que isto somente se tornou possível graças ao núcleo de poder emergente naquele momento reunindo capacidade de decisão, alocação de recursos e perfil estratégico para apoiar a inovação que surgia em uma conjuntura local e nacional, favorável ao novo desenho institucional.

A criação do setor de Controladoria de Alfa foi favorecida pela implementação de novas regras de controle de recursos e da superação de barreiras com ações educativas e apoio político, para garantir a conformidade com as normativas vigentes, incluindo o público interno e a própria comunidade acadêmica da IES.

As motivações, comportamentos e relacionamentos podem ser considerados fortes aliados dos atores focalizados neste estudo, os quais aparecem como agentes propositivos, capacitados e reflexivos. Neste sentido, o trabalho institucional representa uma abordagem que vai além do paradigma do ator racional e aponta para novas direções no campo da análise da inovação institucional no campo de estudo.

Esta pesquisa pode contribuir com o avanço do conhecimento teórico e prático sobre a institucionalização de setores organizacionais, sobretudo àqueles ligados à área contábil, com destaque para os atores envolvidos em processos de implantação de uma Controladoria na estrutura de uma IES.

No caso pesquisado, prevaleceu o pressuposto de haver consciência reflexiva e capacidade de assumir responsabilidades intencionalmente identificadas com inovações e promoção do controle interno em um setor de Controladoria no plano institucional e gerencial.

O estudo de Alfa requer que seja dada continuidade ao delineamento da trajetória do referido setor de Controladoria nos dias atuais. Espera-se, igualmente, que seja ampliada a compreensão dessa temática através de análises comparativas entre IES que têm e as que não têm um setor de controladoria em sua estrutura organizacional. Recomenda-se a realização de futuras pesquisas em outras instituições para valorizar iniciativas que coloquem os atores como agentes de mudança e inovação no campo da pesquisa contábil e na aplicação da teoria institucional, renovada com a temática do trabalho institucional.



REFERÊNCIAS

- Anjos, E. A. (2020). *Controladoria* (1. ed.). Curitiba: Contentus.
- Araújo, S. A. T. G. (2021). *Institucionalização das práticas de controle interno em uma universidade pública: uma análise sob o enfoque da teoria institucional* (Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa.
- Arruda, C. R. (2020). O papel da controladoria na administração pública. In *Anais da USP International Conference In Accounting: Accounting as a Governance Mechanism*. São Paulo, SP.
- Assis, L., Silva, C. L., & Catapan, A. (2016). As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle. *Revista Capital Científico*, 14(3), 26-43.
- Bardin, L. (2004). *Análise de conteúdo*. Edições 70.
- Battilana, J., Leca, B., & Boxenbaum, E. (2009). How actors change institutions: Towards a theory of institutional entrepreneurship. *The Academy of Management Annals*, 3(1), 65-107.
- Berger, P. L., & Luckmann, T. (1967). *The social construction of reality: A treatise in the sociology of knowledge*. Doubleday Anchor Book.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, SP.
- Brasil. (2016). *Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016*. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF. Recuperado de <https://bibliotecadigital.economia.gov.br/handle/777/197>.
- Brasil. (2016a). *Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016*. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Brasília, DF. Recuperado de <https://www.gov.br/mj/pt-br/aceso-a-informacao/governanca/Gestao-de-Riscos/biblioteca/Normativos/instrucao-normativa-conjunta-no-1-de-10-de-maio-de-2016-imprensa-nacional.pdf/view>;
- Campos, C. J. G. (2004). Método de análise de conteúdo: ferramenta para a análise de dados qualitativos no campo da saúde. *Revista Brasileira de Enfermagem*, 57, 611-614.
- Carvalho, C. A., Vieira, M. M. F., & Goulart, S. (2012). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Gestão. Org*, 10(3), 469-496.
- Cavalcante, M. C. N., & De Luca, M. M. M. (2013). Controladoria como instrumento de



governança no setor público. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(1), art. 5, 73-90.

- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 74-89.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. London: University of Chicago Press.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Gil, A. C. (2022). *Como elaborar projetos de pesquisa* (7. ed.). São Paulo: Atlas.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12, 91-106.
- Henk, O. (2022). *One-size-fits-all? The role of internal control for identifying and mitigating risks of interorganizational relationships* (Thesis, PhD in Business). Nord University Business School.
- Henk, O. (2020). Internal control through the lens of institutional work: A systematic literature review. *Journal of Management Control*, 31(3), 239-273.
- Lawrence, T. B., & Suddaby, R. (2006). Institutions and institutional work. In S. R. Clegg, C. Hardy, T. B. Lawrence, & W. R. Nord (Eds.), *Handbook of Organization Studies* (2nd ed., pp. 215-254). London: Sage.
- Lawrence, T. B., Suddaby, R., & Leca, B. (Eds.). (2009). *Institutional work: Actors and agency in institutional studies of organizations*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Lunkes, R. J., Gasparetto, V., & Schnorrenberger, D. (2010). Um estudo sobre as funções da controladoria. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(10), 106-126.
- Melo, M. S., & Leitão, C. R. S. (2021). Características do controle interno nas universidades federais brasileiras. *Revista Gestão Universitária na América Latina*, 14(1), 224-244.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Pereira, F. A. M. (2012). A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. *Revista Organizações em Contexto*, 8(16), 275-295.



- Pereira, J. M. (2021). Teoria institucional aplicada à contabilidade: Evolução e perspectivas. *Brazilian Journal of Development*, 7(10), 96651-96699.
- Queiroz, M. A. S. (2011). *Controle interno e controladoria na administração pública: estudo nas universidades federais brasileiras*. (Dissertação de Mestrado, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas), Rio de Janeiro.
- Selznick, P. (1957). *Leadership in administration*. Evanston: Row, Peterson and Company.
- Souza, L. C., & Crozatti, J. (2020). Funções da controladoria no setor público versus no setor privado: uma leitura bibliométrica. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4754>
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. *Handbook de Estudos Organizacionais*, São Paulo: Atlas
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (5. ed., Daniel Grassi, Trad.). Porto Alegre: Bookman.