

## **A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA CONTROLADORIA NO ÂMBITO DO PODER EXECUTIVO MUNICIPAL**

### **Amanda de Oliveira Gomes**

Especialista em Controladoria Governamental, Universidade Federal do Ceará  
Rua 735, nº. 261, 3ª etapa, Conjunto Ceará, Fortaleza-CE  
CEP: 60.531-790  
Email: amandagomes208@gmail.com Fone: (85) 8732-1881

### **Maria da Glória Arrais Peter**

Dra. em Educação, Universidade Federal do Ceará  
Rua Coronel Jucá, nº. 960, apto. 1501, bairro Meireles, Fortaleza-CE  
CEP: 60.170-320  
Email: gloria@arrais.com Fone: (85) 9653-9378

### **Marcus Vinicius Veras Machado**

Ph.D. em Higher Education, University of Arizona  
Rua Júlio Azevedo, nº. 1630, apto. 1002, bairro Papicu, Fortaleza-CE  
CEP: 60.175-180  
Email: marcus@acep.org.br Fone: (85) 9656-9681

### **Talyta Eduardo Oliveira**

Graduanda em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Ceará  
Rua Jockey Club, nº. 874, bairro Henrique Jorge, Fortaleza-CE  
CEP: 60.510-320  
Email: talyta@acep.org.br Fone: (85) 8779-9888

## **RESUMO**

Considerando que a Controladoria vem ganhando espaço na área pública em virtude da sua importância para as organizações, que envolve desde o controle dos recursos públicos até a geração de informações para a tomada de decisões, ainda restam questionamentos quanto à sua institucionalização, notadamente no âmbito municipal, visto que, notícias sobre ineficiência e malversação no uso do dinheiro público, ainda são recorrentes. A institucionalização refere-se à legitimação de uma organização na sociedade, podendo ser identificadas três fases nesse processo: a habitualização, a objetificação e a sedimentação. Nesse contexto, o objetivo geral desta pesquisa é analisar a fase de institucionalização em que se encontram as Controladorias no âmbito do Poder Executivo Municipal, mediante pesquisa classificada como qualitativa, descritiva e exploratória. Para a coleta de dados foram utilizados a entrevista e o questionário, aplicados aos controladores e servidores dos municípios integrantes do Fórum de Controladores dos Municípios do Estado do Ceará (FOCON), amostra intencional delimitada nesta pesquisa. Diante dos resultados, foi possível concluir que a Controladoria, no âmbito do Poder Executivo dos municípios estudados, encontra-se na fase de objetificação, mantendo seus procedimentos bem definidos, atuando de forma organizada e planejada, tendo suas atividades consideradas relevantes para os servidores municipais.

**Palavras-chave:** Controladoria; Institucionalização; Gestão Municipal.

**Área temática:** Controladoria de Contabilidade Gerencial

## 1 INTRODUÇÃO

As organizações surgem no mercado com propósitos próprios, com a intenção de atuar na sociedade durante um período de tempo indeterminado, precisando, assim, adaptar-se ao respectivo meio de atuação. Esse processo é abordado pela Teoria Institucional, que estuda as semelhanças organizacionais relativas aos hábitos, regras e desenvolvimento da entidade, lembrando que o desenvolvimento se dá como consequência da sobrevivência da organização no meio da sociedade na qual está inserida. Com base na evolução, de acordo com Souza (2006), a organização alcança um *status*, mantendo-se incorporada à sociedade, passando então a ser denominada de instituição.

Entretanto, até que uma organização seja reconhecida como instituição, esta passa por diversas etapas que constituem o processo de institucionalização o qual, segundo Tolbert e Zucker (2007), é dividido em três fases, quais sejam: habitualização, objetificação e sedimentação.

Conforme ainda Tolbert e Zucker (2007), habitualização, quando os procedimentos organizacionais estão em fase de padronização; objetificação, quando a organização vem sendo propagada na sociedade; e sedimentação, quando as estruturas estão valorizadas e reconhecidas na sociedade.

Com o passar dos anos, os conceitos de controle foram sendo revisados e adaptados para que os gestores pudessem alcançar a eficácia e a eficiência dos recursos organizacionais, indo além da mera intenção de observar os desvios financeiros de uma entidade. Sentiu-se então a necessidade de reforçar o controle e o monitoramento sob os diversos enfoques possíveis, surgindo a Controladoria, que consiste na centralização e definição das atividades de controle, constituída como uma área com princípios e métodos definidos, podendo também ser vista sob a forma de instituição.

Considerando que a Administração Pública no Brasil é responsável pela gestão dos recursos, visando desenvolver serviços e obras em prol da sociedade, torna-se relevante a inserção da Controladoria nesse contexto, compreendendo aspectos qualitativos relacionados à realização das atividades, execução e aplicação dos recursos públicos, tendo em vista a eficiência preconizada pelo modelo de Administração Pública Gerencial, implementado a partir dos anos 1980. Nesse cenário, iniciou-se o processo de implantação das Controladorias na esfera governamental, sempre atrelada às disposições das legislações, normas e princípios que regem o setor público.

Assim, devido à importância da Controladoria no atual cenário e a crescente implantação desse órgão ou atividade na Administração Pública, esta pesquisa tem a seguinte questão problema a ser investigada: Em qual fase de institucionalização se encontram as Controladorias no âmbito do Poder Executivo Municipal?

A fim de buscar responder ao problema desta pesquisa, foram traçados os seguintes pressupostos, tendo em vista os conceitos de Tolbert e Zucker (2007): (i) as Controladorias municipais, por constituírem instituições recentes nessa esfera de Governo, mantêm-se em fase de habitualização; e (ii) as Controladorias municipais possuem baixo nível de institucionalização no âmbito do Poder Executivo devido à pouca interação entre os órgãos do governo, o que dificulta a propagação do conhecimento da sua estrutura e dos seus objetivos.

Nesse contexto, o objetivo geral do trabalho é analisar a fase de institucionalização em que se encontram as Controladorias no âmbito do Poder Executivo Municipal, definindo-se ainda os seguintes objetivos específicos: (i) identificar o tempo de atuação e o modo como se estruturaram as Controladorias no âmbito dos municípios estudados; (ii) verificar as atividades realizadas pelas Controladorias dos municípios estudados; e (iii) identificar o reconhecimento da estrutura da Controladoria pelos demais setores do Poder Executivo nos municípios estudados.

A pesquisa pode ser classificada como qualitativa, descritiva e exploratória, utilizando para a coleta de dados a entrevista com os controladores municipais e o questionário aplicado aos servidores dos municípios integrantes da amostra. O estudo utilizou uma amostra não probabilística e intencional, composta pelos municípios integrantes do Fórum de Controladores dos Municípios do Estado do Ceará (FOCON).

O FOCON surgiu com intuito de reunir os municípios que tenham unidades de Controladoria ou que evidenciem interesse em implementar esse órgão em suas estruturas. Dentre os 184 municípios cearenses, verificou-se que apenas 19 participam do referido Fórum.

O trabalho foi estruturado em seis seções, iniciando-se com a presente introdução. As segunda e terceira seções tratam, respectivamente, da Teoria Institucional nas organizações, explicitando as fases da institucionalização segundo a ótica de Tolbert e Zucker (2007) (habitualização, objetificação e sedimentação) e da Controladoria na esfera municipal. A quarta seção discorre sobre a metodologia que orientou a pesquisa e a quinta seção apresenta a análise dos resultados, de acordo com os dados coletados. Por fim, na sexta seção são apresentadas as principais conclusões do trabalho.

## **2 TEORIA INSTITUCIONAL E CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL**

A organização, de acordo com Tatto (2005), pode ser representada através do organograma, uma vez que este demonstra a segregação das atividades e a autoridade, bem como o sistema de comunicação necessário e suficiente para o alcance dos resultados.

A organização constitui uma estrutura que trabalha em prol das metas e objetivos estabelecidos, devendo entretanto, tal estrutura ser organizada de forma que esteja apta a promover mudanças viáveis para melhorar a execução das atividades. Porém, para que seja denominada instituição, é preciso que funcione com uma determinada longevidade e que seja consistente na sociedade. Portanto, é necessário que as organizações aprendam como devem se comportar diante das contínuas mudanças sociais, compreendendo um processo de mudança e aprendizagem organizacional.

Para se adaptarem às mudanças, as organizações observam a forma de comportamento de outras organizações que estão no mesmo campo de atuação e passam a tomar atitudes parecidas buscando alcançar o mesmo sucesso. Esse procedimento é denominado de isomorfismo.

Caraiola e Machado-da-Silva (2008) discorrem que o isomorfismo compreende o conjunto de ações, práticas, rotinas e estruturas adotadas por organizações que dividem o mesmo ambiente de atuação. Essas organizações tendem a tornarem-se legítimas, ou seja, institucionalizadas, naquele ambiente.

Em relação aos mecanismos de isomorfismo, Dimaggio e Powell (1983) apontam os seguintes: (a) Isomorfismo Coercitivo - a organização está convidada a se agrupar devido às pressões externas exercidas pelo governo ou organizações mais fortes inseridas no mesmo ambiente ou devido às formas culturais da sociedade; (b) Isomorfismo Mimético - está voltado para imitação de práticas, normas, procedimentos, rotinas, estruturas, sistemas etc, verificadas em outras organizações que atuam no mesmo ramo de atividades; e (c) Isomorfismo Normativo - a legitimidade da organização é obtida com base na divulgação de atividades desenvolvidas por meio de normas.

Tratando da abordagem institucional, Conceição (2002), afirma que a diferença entre as abordagens está ligada à definição de instituição, cujo termo pode se referir às normas, leis, comportamentos, organizações, firmas ou mercado.

Uma instituição pode ser uma estrutura ou um conhecimento, ou disposições com caráter regulatório ou ainda imposição de ato por força de lei que tem função de orientar o comportamento do indivíduo de tal modo que este passe a ter credibilidade, além de atribuir

valores, aos ideais e pensamentos inseridos. Com o tempo, os ideais são repassados na sociedade por meio da cultura, rotina, estrutura etc (SCOTT, 1995).

Distinguindo instituição de institucionalização, Jepperson (1991) dispõe que a instituição é um padrão já estabelecido em uma sociedade, onde todos pensam, acreditam e agem no mesmo sentido, enquanto a institucionalização é o processo pelo qual o objeto passou para alcançar um estado de padrão social.

Selznick (1972, p. 14) afirma que a institucionalização “é um processo. É algo que acontece a uma organização com o passar do tempo, refletindo sua história particular, o pessoal que nela trabalhou, os grupos que engloba com os diversos interesses que criaram, e a maneira como se adaptou ao ambiente”.

Furlanetto (2008, p. 57) descreve que “a institucionalização de uma determinada forma organizacional reflete um padrão de agir assumido com o passar do tempo, o qual acaba sendo legitimado dentro da própria organização como do ambiente externo”.

É possível compreender que os indivíduos, os grupos e as organizações possuem valores, padrões e normas distintos, atuando em um ambiente influenciado pela ciência política, sociológica e econômica, e que buscam introduzir seus ideais (valores, padrões, normas etc) na sociedade. Assim, a junção das características de uma sociedade com as proposições nela inseridas convergem a um resultado para a sociedade, ou seja, esse resultado é o que consiste na Teoria Institucional (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 2007).

Para serem consideradas institucionalizadas, as organizações precisam manter uniformização das atividades desenvolvidas, estrutura amplamente difundida, interna e externamente, exercendo influência sobre as demais organizações e sobre os valores da sociedade. Desta forma, pode-se afirmar que a organização leva um tempo para alcançar o nível institucional, passando por um processo.

Tolbert e Zucker (2007, p. 195) comentam que o estudo voltado para o processo de institucionalização tem como propósito “[...] elaborar implicações lógicas e empíricas de uma versão da teoria institucional baseada na fenomenologia, originada por Zucker”. Quanto aos estágios do processo de institucionalização, Tolbert e Zucker (2007) definiram os seguintes: habitualização, objetificação e sedimentação.

A fase da habitualização, considerada como pré-estágio, é o momento em que a organização está na tentativa de desenvolver procedimentos padronizados para a manutenção e funcionamento das atividades organizacionais. Nesta fase, as organizações buscam formalizar as atividades operacionais, tomando por base os problemas que surgem no decorrer da administração, a fim de solucioná-los. Esse método de solução é denominado, por Tolbert e Zucker (2007), de “arranjos estruturais” e na medida em que os problemas são resolvidos, esses arranjos passam a ser adotados nas práticas e procedimentos, transformando-se em políticas dentro da organização. Salienta-se que esses arranjos podem ser representados por um grupo de organizações, caso estas apresentem problemas idênticos, unindo-se para a sua solução, e ainda que as organizações desse nível de institucionalização podem ser identificadas através do organograma, por possuírem estruturas semelhantes (TOLBERT; ZUCKER, 2007).

Quanto à fase de objetificação, esta é caracterizada pela propagação da estrutura no ambiente institucional, sendo disseminados e compartilhados aspectos relacionados aos procedimentos e práticas desenvolvidas. Essa fase também é representada pelo monitoramento repercutido entre as organizações concorrentes, esforçando-se para aumentar a competitividade por meio de reestruturação, que por sua vez deverá passar por obstáculos menores, tanto pelo fato da aplicação do “pré-teste” como pela visão dos gestores e decisores sobre os custos e benefícios observados, em outras organizações.

Tolbert e Zucker (2007) denominam essa fase como estágio de semi-institucionalização, destacando as seguintes características: as organizações que adotam as

estruturas são heterogêneas entre si; determinadas características organizacionais anteriores terão poder limitado; a difusão da adoção estrutural da organização é dada por bases normativas e não mais imitação; e as estruturas adotadas são moldadas de acordo com a organização.

Vale salientar, que apesar das organizações já estarem no nível em que possuem certa aceitação na sociedade, as estruturas adotadas ainda têm curta durabilidade, pois os gestores estão conscientes de que não há certeza da qualidade dessas estruturas, avaliando assim as evidências a respeito da eficácia destas (TOLBERT; ZUCKER, 2007).

A fase da sedimentação é identificada pela institucionalização total da organização na sociedade, ou seja, valores, procedimentos, práticas e normas são absorvidas como verdades, sendo inquestionáveis. A sedimentação da organização consiste na difusão da estrutura, em sua totalidade, tanto pela sua propagação no ambiente como pela resistência durante um período longo de tempo. Desta forma, esta fase é caracterizada como bidimensional, pois é ampla no que se refere à largura, atingindo um maior número de pessoas possíveis, e à profundidade, devido ao seu período de duração na sociedade (TOLBERT; ZUCKER, 2007).

Como características dessa fase institucional, conforme Tolbert e Zucker (2007), podem-se mencionar as seguintes: baixa resistência dos grupos opositores; continuidade aos apoios culturais pelos demais grupos defensores; e correlação positiva entre os resultados esperados.

Como forma de sintetizar e diferenciar as características básicas dos três níveis de institucionalização, elaborou-se o Quadro 1.

Quadro 1 – Estágios de Institucionalização e Dimensões Comparativas

<b>DIMENSÃO</b>	<b>Estágio Pré-Institucional</b>	<b>Estágio Semi-Institucional</b>	<b>Estágio de Total Institucionalização</b>
<b>Fase do Processo</b>	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
<b>Características dos adotantes</b>	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
<b>Ímpeto da difusão</b>	Imitação	Imitação/Normativo	Normativo
<b>Atividade de teorização</b>	Nenhuma	Alta	Baixa
<b>Variância na implementação</b>	Alta	Moderada	Baixa
<b>Taxa de fracasso estrutural</b>	Alta	Moderada	Baixa

Fonte: Tolbert e Zucker (2007)

O Quadro 1 apresenta a fase de habitualização como a mais propícia às falhas, podendo correr o insucesso devido ao alto grau de variação na implementação da estrutura, o que dificulta a conscientização por parte da sociedade em relação às atividades da organização. Salienta-se ainda que nesse nível a difusão da estrutura se dá por meio de cópia, imitação, o que pode ocasionar ou não o fracasso. Na fase da objetificação, as organizações já se encontram em estado heterogêneo, sendo a adoção de novas estruturas feita por meio de adaptações. Por isso a difusão é caracterizada como imitação ou normativa, sendo os novos aspectos teorizados para que sejam facilmente compreendidos e executados. Quanto à fase de sedimentação, por já estarem amplamente difundidas na sociedade, as organizações possuem um baixo grau de fracasso e, conseqüentemente, baixo grau de implementação de estruturas, o que implica uma baixa teorização.

Segundo Tolbert e Zucker (2007), normalmente costuma-se estudar se a estrutura está institucionalizada ou não. No caso desta pesquisa, o objetivo é analisar a fase de institucionalização em que se encontram as Controladorias no âmbito do Poder Executivo Municipal, visto que o município é ente autônomo da Federação, brasileira, sujeito aos mesmos níveis de controle que os estados e a União.

Conforme Meirelles (2009), a autonomia dos municípios está constituída sob o tríplice aspecto político, administrativo e financeiro: o primeiro permite a composição do Governo na esfera municipal, bem como a elaboração das normas locais; o segundo confere ao Poder

Executivo a organização e execução dos serviços públicos locais; e, o terceiro dá autoridade para que os municípios decretem e arrecadem tributos.

Os limites a essa autonomia são impostos no artigo 31 da Constituição Federal determinando que “a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei”. Nota-se então que o Poder Legislativo está incumbido de controlar os atos e fatos da Administração Pública Municipal, exercendo o controle externo, contudo, observa-se ainda que deve existir também um controle interno do Poder Executivo.

O controle, de acordo com Glock (2008), é uma atividade sistemática que é executada durante um período de tempo com a finalidade de comparar os resultados encontrados com os padrões estabelecidos, fundamentando os atos a serem tomados pelos gestores. Salienta-se que as atividades executadas pelos responsáveis do controle, bem como os resultados detectados são emitidos em relatórios, documentos ou outros meios que possam ser divulgados.

A Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, aborda o controle apenas como execução do orçamento de forma que os agentes sejam fiéis à Administração Pública, ou seja, o controle se dá pela observação das ações do gestor e demais servidores da Administração que forem responsáveis pela arrecadação das receitas ou execução da despesa, por bens públicos ou por executar os programas do Governo.

O Decreto Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967, estende a aplicação do controle para a esfera estadual e municipal, ampliando suas funções, ao estabelecer que não está restrito à execução do orçamento, mas que deve ocorrer sobre a realização dos programas de Governo, sobre a aplicação das normas e legislações vigentes em relação às atividades dos órgãos e sobre os bens que estão sob a responsabilidade do Estado.

A Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) vem efetivar o controle na Administração Pública, efetivando o exercício do controle social, ao afirmar que este deve partir da atitude dos cidadãos, e que “as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade” (BRASIL, 2000).

Ainda sobre o assunto controle, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a Resolução do nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008, que regulamenta a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) nº. 16.8, afirmando que o controle interno envolve os recursos, métodos e procedimentos utilizados pela administração pública para verificar a eficácia e eficiência dos negócios, identificar formas de alcance das metas e objetivos, assegurar a legitimidade do patrimônio e auxiliar nos possíveis erros e falhas identificados, dentre outros.

A legislação vigente que disciplina o controle na Administração Pública não especifica, claramente, a criação de um órgão de Controladoria, referindo-se, constantemente, ao “Sistema de Controle Interno”. Porém, com a definição das responsabilidades e do campo de atuação na referida legislação para o Controle, emergiu a necessidade de instituir um órgão, conforme Castro (2009, p. 93), com “papel mais abrangente que o do Sistema de Controle Interno”, ou seja, a ideia de uma unidade de Controladoria.

O advento da Controladoria, segundo Barreto (2008), ocorreu da necessidade das empresas por informações mais consistentes, possibilitando uma tomada de decisões mais “segura”. Borinelli (2006) destaca a Controladoria como meio de gerir informações para o processo de gestão organizacional, utilizando instrumentos relativos à operacionalização, economicidade, finanças e patrimônio da entidade.

Mosimann e Fisch (1999), Catelli (2001) e Padoveze (2009), referem-se à Controladoria como oriunda da Contabilidade, destacando ainda como sua responsabilidade prover os gestores de informações, principalmente, econômicas que sustentem as suas decisões, estando organizada sob uma estrutura administrativa.

A Controladoria é definida por Peter (2007) como a junção de conceitos e teorias responsável por organizar um sistema de informação para dar fundamentação ao processo administrativo de modo que os gestores da Administração Pública possam tomar decisões.

Controladoria, no âmbito municipal, atua no acompanhamento das atividades de administração coordenando as informações de natureza física, financeira e econômica para uma melhor avaliação dos resultados alcançados pela gestão e possibilitando uma maior interação entre os gestores e a sociedade (SLOMSKI, 2003).

A atuação da Controladoria na Administração Pública municipal está atrelada: ao planejamento e ao orçamento com intuito de verificar se o que foi planejado inicialmente está sendo executado, observando as discrepâncias; às finanças e contabilidade no sentido de dispor de informações sobre o desempenho econômico; à administração, uma vez que é função do controle auxiliar na formação e organização das atividades; e ao chefe do Poder Executivo, principal usuário das informações emitidas pela Controladoria. A correição representa que a Controladoria também é responsável por sugerir e recomendar medidas corretivas, quando verificadas inconsistências na administração (PETER; MACHADO, 2009).

Algumas pesquisas no contexto da institucionalização e Teoria Institucional podem ser destacadas, como as de Tatto (2005), de Paula (2006) e de Guarido Filho, Machado-da-Silva e Gonçalves (2009).

Tatto (2005), ao estudar a institucionalização, definiu como objetivo aproximar visões e experiências institucionais, visando à cooperação acadêmica e organizacional, na perspectiva estrutural e comportamental das instituições de ensino superior pública estaduais paranaenses, concluindo que as universidades, quando observadas, cada uma individualmente ou no seu conjunto, apresentam forte aderência para participar, construir e manter um sistema de cooperação interuniversitária.

Guarido Filho, Machado-da-Silva e Gonçalves (2009) em seu estudo, tiveram como objetivo avaliar a institucionalização da teoria institucional nos estudos organizacionais no Brasil, a partir de indicadores descritivos de base longitudinal, que retratassem a origem e a expansão incorrida nos últimos anos. Os resultados demonstraram a expansão do campo, com crescente elaboração da organização social, fortemente ligado à atuação de pesquisadores continuantes e transientes, denotando estratificação da produção e dos relacionamentos, já que esses grupos foram responsáveis pela intermediação das relações e consolidação da produção. Revelaram também uma dinâmica secundária da atuação de pesquisadores localizados na margem da rede e a presença de pesquisadores brasileiros entre os autores mais citados, indicando uma base intelectual, local, legitimada.

Paula (2006) desenvolveu pesquisa com o objetivo de analisar o papel da Controladoria Geral do Município de Fortaleza (CGM) no processo de institucionalização das atividades de auditoria realizadas no âmbito da Prefeitura Municipal. Os resultados mostraram que o processo de institucionalização da atividade de auditoria, da CGM de Fortaleza, vem ocorrendo de forma lenta e gradual, inserida num ambiente incerto, gerando dúvidas aos seus usuários, tendo que enfrentar muitas dificuldades no âmbito interno e externo.

Quanto à institucionalização da Controladoria no âmbito do Poder Executivo municipal, na seção seguinte apresenta-se a metodologia adotada, delineando o caminho percorrido para o êxito da pesquisa.

#### 4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa tem como objetivo analisar a fase de institucionalização em que se encontram as Controladorias no âmbito do Poder Executivo Municipal, podendo ser classificada como qualitativa quanto ao processo, descritiva quanto ao objetivo e aplicada quanto ao resultado. Entende-se que na pesquisa qualitativa não há interesse em medir as variáveis do estudo, mas em analisar os fenômenos, os atores sociais, os discursos ou os contextos que são objetos da pesquisa (VIEIRA, 2004). Nesse sentido, Richardson (2008, p. 79) afirma que a pesquisa qualitativa é “[...] uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social”.

Considerando ainda os objetivos da pesquisa, tem-se que a pesquisa descritiva caracteriza-se por “obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão” (COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 24), o que se adequa à presente pesquisa, pois esta descreve as características das Controladorias dos municípios estudados.

Já a característica de pesquisa aplicada consiste na aplicação do assunto abordado, Teoria Institucional e Controladoria, na prática, conforme os objetivos propostos, mediante aplicação da Teoria de Tolbert e Zucker (2007) sobre as fases do processo de institucionalização.

Como principais técnicas, foram utilizadas as pesquisas bibliográfica e de campo, tendo a entrevista estruturada e o questionário como instrumentos de coleta de dados. Roesch (2006) afirma que o questionário é apropriado para pesquisas que se propõem a perceber a opinião da população. Já a entrevista, de acordo com Yin (2001, p. 112), “permite que você indague respondentes-chaves sobre os fatos de uma maneira quanto peça a opinião deles sobre determinados eventos”.

O questionário torna-se ideal para esta pesquisa, uma vez que é preciso identificar a opinião dos servidores dos municípios no que diz respeito à Controladoria. O questionário foi composto de 20 questões, divididas em dois Blocos, quais sejam: Bloco I – Perfil do Respondente, questões de 1 a 7; e Bloco II – Abordagens do Conhecimento da Controladoria, questões 8 a 20, sendo que as questões de 13 a 20 foram organizadas em forma de escala (extremamente importante, muito importante, importante, pouco importante, sem importância e não se aplica).

A entrevista permitiu aos pesquisadores apurar o conhecimento dos controladores municipais quanto às respectivas Controladorias. Ressalta-se que foi realizada uma entrevista padronizada, também denominada, por Yin (2001), de estruturada, como forma de obter respostas às mesmas perguntas pelos diversos controladores dos municípios estudados.

Conforme Richardson (2008), o universo da pesquisa é um conjunto de elementos que possuem determinadas características, portanto, o universo desta pesquisa são os municípios brasileiros. Já amostra é uma parte da população para aplicação da pesquisa, sendo considerada intencional ou de seleção racional quando é estabelecida tendo em vista um plano do pesquisador. Assim, compõem a amostra desta pesquisa os municípios vinculados ao Fórum de Controladores dos Municípios do Estado do Ceará (FOCON), caracterizando uma amostra não probabilística e intencional.

O FOCON foi criado em 17/08/2009, em uma reunião na Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEAAC) na presença de 12 controladores municipais, além do Controlador e Ouvidor Geral do Estado e um professor da área de Controladoria pública da Universidade Federal do Ceará (UFC), com o objetivo de congregar os controladores gerais dos municípios do Estado do Ceará para discussões técnicas nessa área de atuação (FOCON, 2009).

Inicialmente, os pesquisadores buscaram contato com o coordenador do FOCON, a fim de identificar os municípios que participam do Fórum, sendo identificados 19 Municípios, quais sejam: Acaraú, Aquiraz, Barbalha, Barreira, Cascavel, Caucaia, Crateús, Fortaleza,



Hidrolândia, Horizonte, Icó, Itapajé, Juazeiro do Norte, Maracanaú, Maranguape, Ocara, Pacajus, Quixadá e Uruoca.

A fim de validar os instrumentos de coleta de dados, entrevista e questionário, no dia 16/08/2011, foi realizado o pré-teste com o controlador e um secretário do Município de Cascavel. O pré-teste, segundo Richardson (2008), é uma forma de revisar e direcionar os aspectos abordados no questionário para a população alvo, sendo, para tanto, aplicado previamente a um grupo com as mesmas características da população da pesquisa.

Após a finalização do roteiro da entrevista e do questionário, iniciou-se a busca pelo contato com os controladores dos 19 municípios participantes do FOCON, durante os dias 24 e 26/08/2011. Obteve-se contato com 10 controladores, porém apenas 6 se dispuseram a responder a entrevista.

O questionário foi elaborado pela ferramenta do *software gmail*, gratuito, e disponibilizado para os respondentes, acompanhado da carta de apresentação que informava o objetivo do trabalho, no *link* <https://sites.google.com/site/questespecial/home/questionario>.

A informação sobre o *link* dos questionários foi enviada, por *email*, entre os dias 24 e 26/08/2011, para os controladores para que estes repassassem aos servidores da prefeitura, solicitando que fossem respondidos até dia 02/09/2011.

As respostas foram computadas no *Microsoft Excel*®, que foi utilizado para a análise dos dados obtidos. Essa análise se deu com base na frequência das respostas, utilizando-se a moda. Para Collis e Hussey (2005), a moda é o número que mais se repete dentro de uma distribuição de frequência. Desta forma, as respostas analisadas foram organizadas em tabelas e quadros, cujos resultados são apresentados a seguir.

## 5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A presente seção demonstra os resultados provenientes da aplicação da entrevista com os controladores dos municípios participantes do FOCON e da aplicação do questionário para os servidores dos respectivos municípios.

Dos 19 municípios integrantes da amostra, apenas 6 participaram da pesquisa, quais sejam: Aquiraz, Cascavel, Hidrolândia, Itapajé, Juazeiro do Norte e Pacajus. Os principais resultados verificados na entrevista foram obtidos utilizando-se a técnica de agrupamento das falas dos entrevistados, que foram os ocupantes do cargo de controlador dos municípios estudados.

Verificou-se que esses controladores assumiram o cargo após a implantação da Controladoria do respectivo município, ou seja, os controladores que ocuparam o cargo, no momento da pesquisa já não são os mesmos que foram nomeados durante a implantação da Controladoria, com exceção de 2 municípios (Juazeiro do Norte e Cascavel).

Ao interrogar sobre sua participação no processo de implantação da Controladoria, verificou-se que 3 controladores participaram e 3 não participaram de tal processo. Considera-se que o fato do controlador participar do processo de implantação, permite um conhecimento mais aprofundado sobre as razões da criação de tal órgão, bem como de suas funções, competência, missão e visão dentre outros aspectos.

Vale ressaltar, que neste quesito os 3 controladores participantes do processo de implantação da Controladoria foram dos municípios de Cascavel, Juazeiro do Norte e Hidrolândia. A implantação da Controladoria no Município de Hidrolândia aconteceu em 2005 e o atual controlador assumiu o cargo em 2008, o fato do mesmo ter participado do processo de implantação da Controladoria pode ter ajudado na divulgação da Controladoria, desde a fase de implantação. Já nos municípios de Cascavel e Juazeiro do Norte, a Controladoria foi criada em 2009. No Município de Pacajus, no qual a Controladoria foi implantada em 2009, e em 2010 já era outro o responsável pelo cargo de controlador,

mostrando, com isso, uma certa fragilidade no reconhecimento da Controladoria deste Município.

Ao perguntar: “Na sua opinião, qual o fator que motivou a implantação desta Controladoria?”, 3 entrevistados responderam que a implantação da Controladoria deveu-se à obrigação legal e 3 responderam que foi devido à vontade própria da Prefeitura.

Indagou-se ainda sobre a inspiração em outras Controladorias já existentes para a implantação daquela Controladoria, questão a qual 2 entrevistados optaram por não responder, um afirmou ter se baseado na Controladoria Geral da União e 3 afirmaram não ter se inspirado em outras Controladorias, sendo estas estruturadas por meio de consultoria. Destes últimos, um afirmou que vem aprendendo também com os problemas que surgem para evitá-los futuramente.

Quanto à participação das demais áreas que compõe a Prefeitura no processo de implantação da Controladoria: um entrevistado optou por não responder; 2 responderam que as secretarias de Educação, Saúde, Assistência Social e Infraestrutura mantiveram-se envolvidas na implantação da Controladoria; e 3 afirmaram que não houve envolvimento das demais secretarias.

Em relação às dificuldades percebidas pelos controladores para reconhecimento e aceitação da Controladoria na Prefeitura, solicitou-se que fossem atribuídas notas de 1 a 4 aos quatro aspectos apresentados, sem haver repetição de notas. Salienta-se que a nota 1 é a pior nota. Houve um entrevistado que optou por não responder esta questão. As demais respostas são demonstradas na Tabela 1.

Tabela 1 – Dificuldades Percebidas pelos Controladores

Município	Resistência interna devido à ausência de conhecimentos sobre a Controladoria	Ausência de estrutura física para implantação da Controladoria	Ausência de pessoas capacitadas para atuar na área	Desinteresse dos gestores municipais
A	-	-	-	-
B	1	3	4	2
C	3	2	1	4
D	2	3	1	4
E	4	3	2	1
F	3	2	1	4
<b>moda</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>4</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2011)

Verifica-se na Tabela 1, que o fator que mais dificultou o processo de reconhecimento e aceitação da Controladoria nos Municípios estudados, na visão dos entrevistados, foi a “ausência de pessoas capacitadas para atuar na área”. Em seguida, com nota 3, estão “ausência de estrutura física para implantação da Controladoria” e “resistência interna devido à ausência de conhecimentos sobre a Controladoria”, pois acreditam que as demais secretarias e servidores não possuem conhecimentos suficientes em relação às atividades e atuação da Controladoria. E, por fim, com nota 4, está a questão do “desinteresse dos gestores municipais em apoiar a Controladoria”.

Continuando com a entrevista, 5 controladores afirmaram que são atuantes no sentido de opinar sobre medidas corretivas para as demais secretarias que compõe a Prefeitura e apenas um afirmou que não age nesse sentido. Quanto à frequência com que os relatórios são emitidos pela Controladoria, de acordo com os entrevistados, o período de elaboração do relatório ficou dividido entre mensal e sem período determinado. O atendimento das demais secretarias às disposições dos relatórios emitidos pela Controladoria está apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 – Atendimento às disposições da Controladoria pelas demais Secretarias da Prefeitura

Itens	Qde. de respostas
Os gestores não atendem as recomendações da Controladoria	0
Os gestores, ocasionalmente, atendem as recomendações desta Controladoria	1
Os gestores atendem todas as recomendações da Controladoria	1
Os gestores, geralmente, atendem as recomendações desta Controladoria	4

Fonte: Dados da Pesquisa (2011)

Observou-se, na Tabela 2, que as Secretarias e demais órgãos municipais, geralmente, atendem as disposições emitidas pela Controladoria, para correção dos equívocos detectados.

Com intuito de identificar o êxito da Controladoria no município, segundo a opinião dos entrevistados, indagou-se se esta vem alcançando os resultados esperados. Neste quesito, 4 controladores afirmaram atingir as metas traçadas, ou seja, vem alcançando os resultados esperados, mesmo que seja em parte.

Para finalizar, na entrevista foi questionado o seguinte: “Na sua opinião, o que ainda pode ser implementado na estrutura desta Controladoria?”. Dentre as respostas, obteve-se o seguinte: “contratar mais profissionais”; “investir em cursos de capacitação”; “ampliar a estrutura física (salas, aquisição de materiais)”; e “ampliar as atividades desta Controladoria”, sendo esta última a mais apontada.

Assim, verificou-se que os controladores, dos municípios estudados, não são os mesmos que foram nomeados com a implantação da Controladoria e que as Controladorias foram criadas por meio de consultoria, não havendo participação das demais secretarias no âmbito da Prefeitura. O principal fator que impede a divulgação da Controladoria é a ausência de pessoas capacitadas para atuar na área, entretanto, os controladores são atuantes na emissão de medidas corretivas para as demais secretarias e estas, geralmente, atendem às recomendações da Controladoria, sendo solicitados pelos controladores a ampliação das atividades de Controladoria.

No que se refere à participação do controlador no processo de implantação da Controladoria, ao fator que motivou a implantação da Controladoria, e à periodicidade de emissão de relatório por parte da Controladoria, as respostas ficaram empatadas em direções opostas, não sendo possível chegar a um consenso quanto a esses aspectos.

Para perceber o reconhecimento da Controladoria nas demais secretarias que compõem a Prefeitura, foi aplicado questionário com 20 perguntas, fechadas, aos servidores, cujas respostas são comentadas a seguir. Foram obtidas no total, 10 respostas dos seguintes municípios: Cascavel, Horizonte, Juazeiro do Norte e Itapajé. Inicialmente, Bloco I, questões 1 a 7, buscou-se traçar o perfil dos respondentes que é possível observar na Tabela 3.

Tabela 3 – Perfil dos Respondentes da Pesquisa

Quesitos	Respostas	Qde. de respondentes
Sexo	Masculino	6
Faixa etária	de 26 a 34 anos	4
Nível de Instrução	Ensino Médio Completo/ Ensino Superior Completo	4
Área de atuação	Área de Ciências Sociais	
Tempo de atuação na área pública	até 5 anos	6
Tempo de atuação nesta Prefeitura	até 5 anos	8
Área em que está lotado	Administrativa	9

Fonte: Dados da pesquisa (2011)

De acordo com a Tabela 3, os servidores, dos municípios estudados, são do sexo masculino da faixa etária de 26 a 34 anos, estando divididos em nível de ensino médio completo e superior completo, estes concluíram os cursos das Ciências Sociais Aplicadas. Os

servidores atuam na Administração Pública há menos de 6 anos, bem como na própria Prefeitura e estão lotados na área administrativa.

O Bloco II do questionário (questões de 5 a 20) buscou identificar o conhecimento e opinião dos servidores das Prefeituras referentes à Controladoria. Assim, a oitava questão interrogou sobre o tempo em que o respondente tomou conhecimento da existência da Controladoria, à qual 6 responderam entre 12 e 24 meses. Esse fator corresponde também ao curto tempo de existência da Controladoria nos municípios, conforme foi apontado pelos controladores.

Na nona questão foi interrogado sobre a atividade de controle desenvolvida na Prefeitura antes da criação da Controladoria, na qual 5 respondentes afirmaram que não eram desenvolvidas atividades de controle e 4, consideraram que estas atividades eram desorganizadas, embora existisse uma busca pela padronização dos procedimentos. Houve um servidor que optou por não responder a este quesito.

A décima pergunta relacionou-se com as atividades desenvolvidas, atualmente, pela Controladoria. Nesta, 6 respondentes afirmaram que as atividades estão organizadas e são fundamentais para a gestão do Município.

No que diz respeito à sistematização do trabalho da Controladoria, questão 11, 5 respondentes afirmaram que acontece conforme o planejado, enquanto que 2, marcaram a opção “atua somente quando existe um problema”, 2 evidenciaram que é “em atendimento ao TCM” e um informou que o trabalho da Controladoria acontece de forma sistemática.

A questão 12 buscou saber como vem acontecendo a atuação da Controladoria. Neste quesito, verificou-se ampla preferência pelo item “em conformidade com as diretrizes das normas e legislações existentes” (6 respondentes). Já 3 responderam que a Controladoria vem atuando de forma a atender às necessidades das demais secretarias. Houve um servidor que não respondeu.

As opções das questões 13 a 20 constituíam escala da seguinte forma: extremamente importante (EI), muito importante (MI), importante (I), pouco importante (PI), sem importância (SI) e não se aplica (NA), sendo obtidas as respostas expostas na Tabela 4.

Tabela 4 – Respostas Atribuídas ao Bloco II do Questionário

Quesitos / Escala	EI	MI	I	PI	SI	NA
13 - Qual a sua opinião sobre a importância da criação da Controladoria?	6	2	1	0	0	1
14 - Qual a sua opinião quanto à atuação da Controladoria deste Município?	4	4	1	0	0	1
15 - Qual a sua opinião em relação às medidas de correção indicadas pela Controladoria para a sua Secretaria?	4	3	2	0	0	1
16 - Qual a sua opinião quanto à interferência da Controladoria no desempenho da sua Secretaria?	4	3	2	0	0	1
17 - Qual a sua opinião em relação aos relatórios emitidos pela Controladoria para solução de problemas da sua Secretaria?	3	4	2	0	0	1
18 - Qual a sua opinião quanto às informações evidenciadas pela Controladoria para a tomada de decisão da sua Secretaria?	4	2	3	0	0	1
19 - Qual a sua opinião em relação às normas emitidas pela Controladoria ?	2	5	2	1	0	0
20 - Qual a sua opinião em relação aos resultados alcançados por sua Secretaria quando decorrentes de medidas oriundas da Controladoria?	2	4	3	0	0	1

Fonte: Dados da Pesquisa (2011)

Ressalta-se que os números atribuídos aos itens da escala correspondem ao total de respondentes para cada item em cada questão. Assim, no que se refere à importância da existência da Controladoria no Município, 6 responderam que esta é extremamente importante, sendo este o único quesito em que as respostas se concentraram numa mesma escala, pois nas demais questões as respostas estão bastante dispersas.

Já em relação à atuação da Controladoria no Município, as respostas ficaram entre “extremamente importante” e “muito importante”, sendo 4 para cada item. Tomando por base

as medidas de correção indicadas pela Controladoria, 4 respondentes apontaram ser “extremamente importante”. Referindo-se à interferência da Controladoria nas demais secretarias, 4 respondentes afirmaram ser “extremamente importante”. Considerando os relatórios emitidos pela Controladoria, 4 respondentes afirmaram que os relatórios são “muito importantes”. No que diz respeito às considerações da Controladoria para a tomada de decisões da secretaria, 4 respondentes afirmaram que estas são “extremamente importantes”. Tratando-se das normas emitidas pela Controladoria, observa-se que 5 respondentes afirmaram que estas normas são “muito importantes”. E, por fim, interrogou-se sobre os resultados alcançados pelas respectivas, Secretarias decorrentes das medidas oriundas da Controladoria, obtendo-se 4 afirmativas que essas medidas foram “muito importantes”.

Corroborando com os resultados encontrados, decorrentes das entrevistas com os controladores, verificou-se que a Controladoria é atuante no âmbito dos municípios estudados. Já os relatórios foram considerados muito importantes para os servidores o que guarda coerência com as respostas dos entrevistados que consistiu em os “gestores, geralmente, atendem as recomendações desta Controladoria”. Os servidores responderam que é muito importante a contribuição da Controladoria para os resultados alcançados pela secretaria e, nesse sentido, os controladores responderam que a Controladoria vem alcançando os resultados esperados.

Considerando as atividades e as competências da Controladoria no ente federado, conforme apresentado nos conceitos de Slomski (2003) e de Peter e Machado (2009), tem-se que é relevante a sua institucionalização na sociedade. Portanto, esta pesquisa buscou analisar a fase de institucionalização em que se encontram as Controladorias no âmbito do Poder Executivo Municipal.

A institucionalização das organizações, num mesmo ambiente de atuação, perpassam pelo isomorfismo que corresponde a adoção de estruturas para seu funcionamento. No caso das Controladorias dos municípios estudados, verificou-se que metade destas foram implantadas com base nas legislações e normas, o que configura o isomorfismo normativo.

Entretanto, algumas Controladorias foram implantadas por meio de consultoria, presumindo-se então que houve um estudo de estruturas semelhantes, servindo como exemplo para a criação dos respectivos órgãos, sugerindo, portanto, o processo de isomorfismo mimético, apesar de não declarado.

Analisando o conjunto de respostas à luz dos estágios da institucionalização estudados por Tolbert e Zucker (2007), é importante destacar a base normativa, sendo observado que a Controladoria vem atuando de acordo com as legislações pertinentes e, no que se refere às normas emitidas pela Controladoria, estas são consideradas muito importantes pelos servidores da Prefeitura. Entretanto, vale ressaltar, que o fato da normatização ser evidenciada nas respostas pode ser influenciado pelo poder das normas e legislações na área pública.

Foi possível identificar certo consenso dentro da estrutura da Controladoria, mesmo quando relacionam-se as respostas das entrevistas com os questionários, quanto aos aspectos identificados com a fase de objetificação, como pode ser evidenciado quanto à emissão de relatório, que foi considerado muito importante pelos servidores e respondido, pelos controladores, que as recomendações desses relatórios geralmente são atendidas pelos demais gestores. Além disso, os servidores afirmaram que as recomendações da Controladoria têm sido muito importantes para o alcance dos resultados das demais secretarias.

Verificou-se que o tempo de conhecimento da existência da Controladoria gira em torno de 12 a 24 meses, aproximadamente o mesmo período de implantação das Controladorias, apesar dos controladores afirmarem que não houve participação de outras secretarias no processo de implantação. Junto a este fator, observou-se que os servidores consideram as atividades desenvolvidas pela Controladoria como organizadas e sendo de fundamental importância para a gestão do Município onde estas atuam, e que as atividades da

Controladoria vêm sendo desenvolvidas de forma planejada e não somente diante de problemas surgidos.

Diante das análises das entrevistas e questionários, confrontadas às fases de institucionalização definidas por Tolbert e Zucker (2007), é possível afirmar que a Controladoria, no âmbito do Poder Executivo dos municípios estudados, mantém seus procedimentos definidos, atuando de forma organizada e planejada, sendo suas atividades consideradas muito importantes para os servidores da Prefeitura.

Os resultados permitem também afirmar que a Controladoria nos municípios estudados é recente, bem como os respectivos controladores diante de tal cargo, ou seja, não houve tempo suficiente para um conhecimento profundo das atividades e das competências da Controladoria por todos os servidores da Prefeitura, portanto, sua estrutura não está difundida na sua totalidade. Outro fator que corrobora tal afirmação são as respostas atribuídas às questões 13 a 20, nas quais foram poucos os respondentes que admitiram a extrema importância dos aspectos questionados referentes à Controladoria para o Município. Constatou-se ainda, que as demais áreas da Prefeitura não participaram ou nem tomaram conhecimento sobre a implantação das respectivas Controladorias.

Por outro lado, tem-se que os fatores relativos à atuação da Controladoria foram caracterizados como “muito importantes”, tendo um número muito reduzido de respondentes que marcaram a opção “pouco importante” e “não se aplica” e nenhum marcou “sem importância”. Foi respondido, sobre as atividades de controle antes da criação da Controladoria, que estas eram desorganizadas, mas que com a Controladoria estavam se encaminhando para padronização.

Assim, verificou-se uma maior aderência às características da fase de objetificação (procedimentos definidos, atuação organizada e planejada, atividades relativamente difundidas) embora apresente também leves traços da fase de habitualização (encaminhando-se para a padronização das atividades). Quanto à fase de sedimentação, o reconhecimento da estrutura da Controladoria ainda não está totalmente difundido, como se observou diante dos resultados obtidos. Considera-se que, apesar de ter um certo reconhecimento e aceitação dos servidores dos municípios, é preciso que sejam discutidas as decisões a serem tomadas, pois ainda existe fragilidade na sua estrutura.

## **6 CONCLUSÃO**

O trabalho teve como objetivo analisar a fase de institucionalização em que se encontram as Controladorias no âmbito do Poder Executivo municipal, tendo como universo os municípios brasileiros, utilizando-se uma amostra intencional composta pelos municípios que integram FOCON. Sabe-se que estes, além de possuírem Controladoria, também estão envolvidos no processo de discussão das atividades desse órgão no seu município.

Tendo em vista o primeiro objetivo específico da presente pesquisa, inicialmente, identificou-se que as Controladorias foram implantadas no período de 2004 a 2009, além disso, o controlador que está há mais tempo no cargo assumiu tal posição há 4 anos e, em geral, os controladores não participaram do processo de implantação da Controladoria. Sendo assim, evidencia-se que a estrutura da Controladoria nos municípios estudados é recente e foi estruturada pelo isomorfismo mimético embora não totalmente declarado.

Dentre as atividades da Controladoria, segundo objetivo específico, observou-se que esta emite seus relatórios mensalmente, pronunciando medidas de correção para o melhor desempenho da gestão. Constatou-se ainda que as atividades da Controladoria são fundamentais para a gestão do município, salientando que as secretarias consideram muito importante a atuação da Controladoria para o alcance dos respectivos resultados, notadamente em relação às medidas sugeridas por aquele órgão.

Quanto ao reconhecimento da estrutura de Controladoria, que corresponde ao terceiro objetivo específico da pesquisa, verificou-se nos resultados que o principal problema identificado pelos controladores foi a ausência de pessoas capacitadas para atuar na área. Já observando os resultados decorrentes dos questionários com os servidores dos municípios, observou-se que os quesitos referentes à atuação da Controladoria nas respectivas secretarias foram, em geral, consideradas muito importantes. Tal resultado evidencia que a estrutura da Controladoria vem sendo disseminada dentre os servidores que atuam no âmbito do Poder Executivo.

De acordo com o objetivo geral e respondendo ao problema que orientou o desenvolvimento desta pesquisa, foi possível concluir, diante dos resultados, que a Controladoria, no âmbito do Poder Executivo dos municípios estudados encontra-se na fase de institucionalização denominada objetificação, ou seja, a estrutura da Controladoria nos municípios estudados ainda é heterogênea, uma vez que algumas respostas ficaram dividas, sua atuação vem acontecendo com base nas normas, sendo necessária ainda implementações na sua estrutura como a ampliação das suas atividades.

Desta forma, os pressupostos estabelecidos não se confirmaram, porém, vale salientar, a limitação desta pesquisa, tendo em vista a reduzida quantidade de respondentes, tanto no que se refere à entrevista (6 controladores) quanto ao questionário (10 servidores), não sendo possível extrapolar os resultados para o universo da pesquisa, estando restritos à amostra estudada.

## REFERÊNCIAS

BARRETO, M. G. P. **Controladoria na gestão: a relevância dos custos da qualidade**. São Paulo: Saraiva, 2008.

BORINELLI, M. L. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da *práxis***. 2006. 352p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei n°. 200, 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, 25 fev. 1967. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 27 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei n°. 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 9 abr. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n°. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 05 mai. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2011.

\_\_\_\_\_. Resolução n°. 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em:

<[http://www.cresp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1135.htm](http://www.cresp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1135.htm)>. Acesso em: 02 abr. 2011.

CARAIOLA, D. M.; MACHADO-DA-SILVA, C. L. Discurso Organizacional e Isomorfismo Institucional: as mudanças gráficas em jornais brasileiros. **Revista Eletrônica da Ciência Administrativa**, v. 7, n. 2, p. 1-13, nov. 2008. Disponível em: <<http://revistas.facecla.com.br/index.php/recadm>>. Acesso em: 20 fev. 2011.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública**: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CATELLI, A. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONCEIÇÃO, O. A. C. O Conceito de Instituição nas Modernas Abordagens Institucionalistas. **Revista de Economia Contemporânea**, p. 119-146, jul/dez. 2002b. Disponível em: <[http://www.ie.ufrj.br/revista/pdfs/o\\_conceito\\_de\\_instituicao\\_nas\\_modernas\\_abordagens\\_institucionalistas.pdf](http://www.ie.ufrj.br/revista/pdfs/o_conceito_de_instituicao_nas_modernas_abordagens_institucionalistas.pdf)>. Acesso em: 06 fev. 2011.

DiMAGGIO, P. J., POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, p.147-60, 1983.

GUARIDO FILHO, E. R.; MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. Institucionalização da teoria institucional no contexto dos estudos organizacionais no Brasil. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 33, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009.

GLOCK, J. O. **Guia para a Implementação do Sistema de Controle Interno nos Municípios**. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

FOCON. FÓRUM DE CONTROLADORES GERAIS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO CEARÁ. **Regimento Interno**. Fortaleza: FOCON, 2009.

FURLANETTO, E. L. Instituições e Desenvolvimento Econômico: a importância do capital social. **Revista de Sociologia Política**, v. 16, p. 55-67, 16 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/v16s0/a05v16s0.pdf>>. Acesso em: 13 fev. 2011.

JEPPERSON, R. Institutions, institutional effects and institutionalism. In: POWELL, W.; DiMAGGIO, P. (eds.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991. p.143-63.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. Nota Técnica: a Teoria Institucional. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (orgs. Edição original). **Handbook de Estudos Organizacionais**. 1. v. São Paulo: Atlas, 2007.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.



- PADOVEZE, C. L. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura e aplicação**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.
- PAULA, J. C. T. **O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: uma análise sob a perspectiva da Teoria Institucional**. 2006. 211p. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará.
- PETER, M. G. A. **Controladoria da Administração Pública: um estudo fundamentado no activity based costing**. Fortaleza: Edições UFC, 2007.
- PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. M. **Organização do Controle da Gestão Pública do Município de Cascavel. 73p. Relatório Final**, 2009.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- ROESCH, S. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- SCOTT, W.R. **Organizations, rational, natural and open systems**. 4. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1995.
- SELZNICK, P. **A liderança na administração: uma interpretação sociológica**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.
- SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SOUSA, M. G. **O Processo de Institucionalização das Práticas de Responsabilidade Social: um estudo de caso na empresa Viação Urbana Ltda**. 2006. 95p. Dissertação (Mestrado em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará.
- TATOO, L. **Institucionalização, estrutura e comportamento das universidades públicas estaduais paranaenses**. 2005. 280p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). Centro Tecnológico, Universidade Federal de Santa Catarina.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A Institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (orgs. Edição original). **Handbook de Estudos Organizacionais**. 1. v. São Paulo: Atlas, 2007.
- VIEIRA, M. M. F. Por uma boa pesquisa (qualitativa) em administração. In: VIEIRA, M. M. F.; ZOUAN, D. M. (orgs). **Pesquisa qualitativa em administração**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.
- YIN, R. K. **Estudo de caso**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.