



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ  
PRÓ-REITORIA DE PÓS GRADUAÇÃO - PRPG  
CENTRO DE EDUCAÇÃO ABERTA E A DISTÂNCIA - CEAD  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA -  
PROFIAP**

**FERNANDO LAERTE MIRANDA DE CARVALHO**

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO NA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL SOB A PERSPECTIVA DA  
TEORIA INSTITUCIONAL**

**TERESINA-PI  
2023**

FERNANDO LAERTE MIRANDA DE CARVALHO

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO NA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL SOB A PERSPECTIVA DA  
TEORIA INSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal do Piauí como requisito para obtenção do título de Mestre em Administração Pública apresentando produto técnico e tecnológico correspondente.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dra. Evangelina da Silva Sousa

TERESINA – PI  
2023

## FICHA CATALOGRÁFICA

Universidade Federal do Piauí

Biblioteca Comunitária Jornalista Carlos Castello Branco

Divisão de Representação da Informação

C331s      Carvalho, Fernando Laerte Miranda de.  
              Sistema de controle interno : um estudo na administração pública  
              estadual sob a perspectiva da teoria institucional / Fernando Laerte  
              Miranda de Carvalho. -- 2023.  
              126 f. : il.

              Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Piauí, Programa  
              de Pós-Graduação em Administração Pública, 2023.  
              “Orientadora: Profª. Dra. Evangelina da Silva Sousa”

              1. Controle Interno. 2. Teoria Institucional. 3. Governo Estadual. 4.  
              Administração Pública. I. Sousa, Evangelina da Silva. II. Título.

CDD 658

Elaborada por Fabiola Nunes Brasilino CRB 3/ 1014

FERNANDO LAERTE MIRANDA DE CARVALHO

## **SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA INSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação do Mestrado Profissional em Administração Pública – PROFIAP, na Universidade Federal do Piauí-UFPI, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.


Área de Concentração: Administração Pública

Linha de Pesquisa: Administração Pública

Orientador: Profª. Dra. Evangelina da Silva Sousa


Aprovado em 05 de outubro de 2023.

### **BANCA EXAMINADORA**

Documento assinado digitalmente  
 **EVANGELINA DA SILVA SOUSA**  
Data: 15/12/2023 09:45:07-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>


---

Profª. Dra. Evangelina da Silva Sousa (Orientadora)  
Universidade Federal do Piauí (UFPI)

Documento assinado digitalmente  
 **LUIS EDUARDO BRANDAO PAIVA**  
Data: 15/12/2023 11:36:51-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Prof. Dr. Luis Eduardo Brandão Paiva  
Universidade do Pernambuco (UPE)

Documento assinado digitalmente  
 **ALESSANDRA CABRAL NOGUEIRA LIMA**  
Data: 14/12/2023 09:24:29-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Profª. Dra. Alessandra Cabral Nogueira Lima  
Universidade Federal de Sergipe (UFS)

Dedico este trabalho ao Fernando Filho, minha principal  
razão de vida e luz dos meus dias.

## **AGRADECIMENTOS**

Hoje, com imensa gratidão, agradeço a conclusão desta dissertação de mestrado a todos os que me apoiaram ao longo desta trajetória acadêmica, etapa valorosa, desafiadora e gratificante em minha vida.

À minha esposa, à família e aos amigos, sempre presentes, e à Deus, pela força e coragem depositadas em mim.

Aos participantes da pesquisa e demais servidores públicos estaduais envolvidos de forma indireta no trabalho.

Aos colegas mestrandos, pelo apoio acadêmico, descontração e amizade e a todo o Programa de Mestrado da UFPI, corpo docente e discente, professores e examinadores de outras universidades, servidores e coordenadores do curso, pela dedicação que vi ao longo dos anos em cada um, tornando-se essenciais na aquisição do conhecimento e dos objetivos do processo institucional.

À minha orientadora, pelo incentivo e total auxílio nos trabalhos, sem a qual não teria conseguido concluir este projeto, uma jornada acadêmica marcada por desafios. Cada conselho e correção moldaram não apenas este documento, mas também meu pensamento acadêmico.

*"No reino da ciência, o conhecimento é o controle que nos permite moldar o nosso destino."*

*Inspirado por Marie Curie*

## RESUMO

A Administração Pública almeja resultados no intuito de prestar serviços de qualidade ao cidadão, levando em consideração a eficiência do gasto público e aprimoramento das práticas de gestão, utilizando o controle interno como ferramenta de apoio. A Controladoria Governamental emerge como entidade responsável por propiciar uma visão holística e sistêmica na implementação de mecanismos que promovam a eficiência, a regularidade na gestão pública e a transparência da aplicação dos recursos públicos. Destarte, o objetivo desta pesquisa foi analisar o processo de institucionalização dos núcleos de controle interno na administração pública do estado do Piauí, sob a perspectiva da Teoria Institucional. Utilizou-se da abordagem qualitativa em que os dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas e analisados por meio da técnica de análise de conteúdo. Os resultados apontaram alta aderência à fase de habitualização, moderada à fase de objetificação e intermediária à fase de sedimentação do processo de institucionalização. Constatou-se a presença dos três tipos de isomorfismo, predominando as práticas de coercitivo e do mimético. As características da legitimidade analisadas, com pequenas ressalvas, foram instituídas. A pesquisa contribui com a análise da institucionalização ou não de hábitos e rotinas, dos fatores de resistência e da dimensão sociológica da teoria institucional, ampliando-se o escopo com que o fenômeno é observado e comprovando a empregabilidade do modelo proposto por Tolbert e Zucker (1998). Ao compreender a influência do isomorfismo e demais resultados, o estudo contribui para a literatura ao fortalecer o entendimento de que o esforço das atividades de controle interno reforçam a gestão, apoiam no alcance dos objetivos institucionais e trazem eficiência e eficácia para a entidade.

**Palavras-chave:** Controle Interno; Teoria Institucional; Governo Estadual; Administração Pública.



## ABSTRACT

Public Administration aims for results in order to provide quality services to citizens, taking into account the efficiency of public spending and improving management practices, using internal control as a support tool. The Government Controllorship emerges as the entity responsible for providing a holistic and systemic vision in the implementation of mechanisms that promote efficiency, regularity in public management and transparency in the application of public resources. Therefore, the objective of this research was to analyze the process of institutionalization of internal control centers in the public administration of the state of Piauí, from the perspective of Institutional Theory. A qualitative approach was used in which data were collected through semi-structured interviews and analyzed using the content analysis technique. The results showed high adherence to the habitualization phase, moderate to the objectification phase and intermediate to the sedimentation phase of the institutionalization process. The presence of three types of isomorphism was noted, with coercive and mimetic practices predominating. The characteristics of legitimacy analyzed, with small reservations, were established. The research contributes to the analysis of the institutionalization or not of habits and routines, resistance factors and the sociological dimension of institutional theory, expanding the scope with which the phenomenon is observed and proving the employability of the model proposed by Tolbert and Zucker (1998). By understanding the influence of isomorphism and other results, the study contributes to the literature by strengthening the understanding that the efforts of internal control activities reinforce management, support the achievement of institutional objectives and bring efficiency and effectiveness to the entity.

**Keywords:** Internal Control; Public Administration; State Government; Institutional Theory.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	<b>12</b>
1.1. Problema e Objetivos de Pesquisa	16
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b>	<b>22</b>
2.1. Controle Interno	22
2.1.1. O Estado Moderno e a Administração Pública Gerencial	22
2.1.2. O Controle	25
2.1.3. Tipos de Controle	26
2.1.4. O Controle Interno e a Origem dos Frameworks	28
2.1.5. O Controle Interno na Administração Pública Brasileira	28
2.1.6. A Controladoria Geral do Estado do Piauí e os Núcleos de Controle Interno	30
2.2. Teoria Institucional	32
2.2.1. A Instituição e a Origem do Institucionalismo	32
2.2.2. O Velho Institucionalismo e o Novo Institucionalismo	35
2.2.3. A Legitimação	37
2.2.4. O Isomorfismo	38
2.2.5. O campo organizacional e a inovação	42
2.2.6. O Processo de Institucionalização	45
2.3. Estudos Anteriores	48
<b>3. METODOLOGIA</b>	<b>58</b>
3.1. Tipologia da pesquisa	58
3.2. Unidade de Análise e Participantes da Pesquisa	59
3.3. Coleta de Dados	59
3.4. Análise Documental	61
3.5. Instrumento de Coleta de Dados	61
3.6. Análise de Dados	64
3.6.1. Categorias analíticas e unidades de registro	66
<b>4. ANÁLISE E DISCUSSÃO</b>	<b>69</b>
4.1. Caracterização dos participantes da pesquisa	69
4.2. As práticas de inovação no campo organizacional	71
4.3. Fase de Habitualização	74
4.3.1. Políticas, normas e procedimentos	74
4.3.2. Controle interno como algo novo	75
4.3.3. Alteração da estrutura	76
4.3.4. Consenso a respeito do valor da estrutura	77
4.3.5. Apoio institucional da CGE	77
4.4. Fase de Objetificação	78
4.4.1. Teorização	79
4.4.2. Disseminação da estrutura	80
4.4.3. Grau de consenso social	83
4.5. Fase de Sedimentação	84
4.5.1. Risco de descontinuidade do CI	85

4.5.2. Resistência social	87
4.5.3. Impactos positivos obtidos	89
4.6. Isomorfismo	91
4.6.1. Isomorfismo coercitivo	92
4.6.2. Isomorfismo mimético	93
4.6.3. Isomorfismo normativo	96
4.7. Legitimação	97
4.7.1. Legitimidade Regulatória	97
4.7.2. Legitimidade normativa	100
4.7.3. Legitimidade cognitiva	101
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>107</b>
<b>6. REFERÊNCIAS</b>	<b>114</b>

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Características da Instituição	35
Quadro 2 - Fases da Institucionalização	48
Quadro 3 - Resultado das buscas na Plataforma SPELL	52
Quadro 4 - Estudos Anteriores	53
Quadro 5 - Objetivos, Elementos Constitutivos de Análise, Definições e Roteiro	64
Quadro 6 - Sistematização do Roteiro de Entrevistas	65
Quadro 7 - Categorias Analíticas, Unidades de Contexto e Unidades de Registro	68
Quadro 8 - Caracterização dos Participantes de Pesquisa	72
Quadro 9 - Categorias, Unidades, Resultados e Conclusões	106

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processos inerentes à Institucionalização	45
Figura 2 - Características e Inovação do Campo Organizacional	73
Figura 3 - Fase de Habitualização: Controle Interno é algo novo?	77
Figura 4 - Fase de Habitualização: Alteração da estrutura	78
Figura 5 - Fase de Habitualização: Apoio institucional da CGE-PI	79
Figura 6 - Fase de Objetificação: Conhecimento da finalidade e ações de conhecimento	82
Figura 7 - Fase de Objetificação: Percepção e motivação quanto à atividade de CI	84
Figura 8 - Fase de Sedimentação: Risco de Descontinuidade do CI	87
Figura 9 - Fase de Sedimentação: Resistência Social	90
Figura 10 - Fase de Sedimentação: Impactos positivos obtidos	92
Figura 11 - Isomorfismo Coercitivo: Pressões e Influências	94
Figura 12 - Isomorfismo Mimético: Presença de mimetismo	96
Figura 13 - Legitimidade Regulatória: Subordinação Técnica CGE/NCI	101
Figura 14 - Legitimidade Normativa: Valores do NCI	102
Figura 15 - Legitimidade Cognitiva: Controle Interno é fundamental?	104

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANPAD - Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração

ANPAD-SPELL - Sistema de Publicações da ANPAD - *Scientific Periodicals Electronic Library*

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

CGE - Controladoria Geral do Estado

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União

CICA - *Canadian Institute of Chartered Accountants*

CI - Controle Interno

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

INTOSAI - *International Organisation of Supreme Audit Institutions*

IT - *Governance Institute*

NBC - Norma Brasileira de Contabilidade

NCI - Núcleo de Controle Interno

OMS - Organização Mundial da Saúde

SCI - Sistema de Controle Interno

SINCIN - Sistema Integrado de Controle Interno (Software)

TCE - Tribunal de Contas do Estado

TCU - Tribunal de Contas da União

TI - Teoria Institucional

## 1. INTRODUÇÃO

As transformações ocorridas no setor público brasileiro com o advento da reforma estatal e dos ajustes fiscais decorrentes da implementação da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei da Responsabilidade Fiscal) influenciaram nas práticas de gestão, promovendo a profissionalização da gestão pública (Beuren; Zonatto, 2014).

Teixeira *et al.* (2007) destacam que a modernização estatal resultou no incremento dos sistemas de controle interno, por meio da controladoria, que, fundamentada no objetivo institucional de cada órgão público, tem por finalidade legitimar a ação governamental e propiciar uma atuação efetiva e transparente. Para que as organizações públicas cumpram seu papel social, as ações executadas pelos gestores devem ser monitoradas, e, conseqüentemente, analisada a eficiência dos serviços disponibilizados pelo Estado, por meio da implementação de um ambiente de controle (Beuren; Zonatto, 2014).

O controle é uma fase do processo decisório e permite que a administração pública detecte desvios e corrija eventuais distorções, oferecendo aos gestores o *feedback* de seus atos (Corbari; Macedo, 2012). No âmbito do setor público, o controle interno busca possibilitar que os objetivos organizacionais sejam alcançados (Beuren; Zonatto, 2014), por meio do uso eficaz, econômico e eficiente dos recursos (Andrade, 2020), a partir da legalidade na condução das atividades dos gestores públicos (Barbieri; Hortale, 2002).

Entende-se por controle interno um conjunto de boas práticas de negócios com o objetivo de atingir metas, conformidade e a salvaguarda dos ativos, além do uso eficaz, econômico e eficiente dos recursos. Nesse sentido, os gestores, em conformidade com os respectivos aspectos legais aplicáveis, devem ser responsabilizados pelo uso de recursos da forma mais eficaz e eficiente possível, tendo em vista a crescente inclusão de controles internos na administração de recursos e processos nas entidades (Andrade, 2020).

Na perspectiva da Administração Pública, o controle interno desempenha a função de fornecer uma garantia razoável de que os objetivos das entidades estão sendo alcançados e deve ser considerado uma das atividades finalísticas nas entidades concebidas para praticar tais funções. Desta forma, ao controle interno do setor público cabe garantir a regularidade da execução orçamentária, a programação governamental e o monitoramento dos resultados respectivos, além de criar circunstâncias imprescindíveis à eficácia do controle externo (Meirelles, 2020).

Ferreira, Santos e Vasconcelos (2021) argumentam que é imprescindível compreender, com maior profundidade, os sistemas de controle interno, pois são vitais na gestão pública, devido aos casos de corrupção, fraudes e crises políticas vivenciados na administração pública brasileira, além de contribuir para o desenvolvimento de serviços públicos mais eficazes, eficientes e efetivos.

Considerando que a Administração Pública almeja resultados no intuito de prestar serviços de qualidade ao cidadão, observa-se que o controle interno torna-se uma ferramenta fundamental de apoio. Nesta seara, a Controladoria Governamental emerge como entidade responsável por propiciar uma visão holística e sistêmica na implementação de mecanismos que contribuam com a transparência da aplicação dos recursos públicos.

Sob essa ótica, interessa à Controladoria Geral da União (CGU) exercer o controle interno por meio de auditorias e de fiscalização para verificar como os recursos públicos federais estão sendo aplicados, conferindo orientação normativa e desempenhando supervisão técnica dos órgãos que compõem o sistemas de controle interno e correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, além de realizar atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, prevenção e combate à corrupção (Brasil, 2019).

Nas esferas estaduais, há órgãos com estrutura e competências análogas à CGU. No estado do Piauí, foi criada por meio da Lei Complementar nº 28, de 09 de junho de 2003, a Controladoria-Geral do Estado do Piauí (CGE/PI) - órgão central do sistema de controle interno do poder executivo estadual, sendo responsável por acompanhar a gestão dos recursos públicos sob a responsabilidade de órgãos e entidades no âmbito deste poder e das entidades privadas que gerenciam recursos públicos (Piauí, 2003).

Dentre várias competências, a CGE/PI tem como missão promover a eficiência e a regularidade na gestão pública. A sua visão é ser reconhecida e valorizada como instituição de excelência em consultoria de gestão e controle no setor público. Seus valores são a Integridade, a Inovação, a Excelência na Gestão e o Foco nos Resultados (Piauí, 2019). Conforme o Decreto nº 17.526/2017, os órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual devem instituir, estruturar e manter núcleos setoriais de controles internos, os NCIs - Núcleos de Controle de Interno, os quais contribuirão para o uso regular, eficiente, eficaz e efetivo dos recursos públicos (Piauí, 2017).



Um NCI é responsável por examinar os processos de contratação e execução de despesas do órgão, orientar e recomendar ao gestor quanto ao prosseguimento de processos, acompanhar e avaliar a execução dos programas e metas, emissão de relatórios, assegurar o funcionamento apropriado do SCI, além de receber e tratar as demandas e rotinas procedentes da CGE (Piauí, 2017).

Instituições como a CGE e CGU são legitimadas pela sociedade quando concordam com as regras culturais e fornecem significado coletivo e valor a outras entidades. Assim, uma instituição é resultado da ação humana e de interações desta com os contextos social, cultural, político, cognitivo e simbólico (Trevisan *et al.*, 2012; Meyer; Boli; Thomas, 1994). Sob essa ótica, a Teoria Institucional (TI), abordagem amplamente utilizada em diversas áreas das ciências sociais, incluindo a administração, contribui para a teoria das organizações, na medida em que procura explicar os fenômenos organizacionais, demonstrando como e por que há a legitimação de estruturas e dos processos organizacionais (Fachin; Mendonça, 2003).

No contexto da legitimação, a TI oferece uma lente teórica para compreender como as organizações buscam garantir a sua validade e acessíveis no ambiente em que estão inseridos. Na medida em que as organizações buscam a legitimação em um ambiente incerto e ambíguo, elas recorrem a estratégias que se alinham com as normas e valores predominantes para garantir sua validade e acessibilidade (Meyer; Rowan, 1977).

A institucionalização é um processo de evolução que sofre influência de elementos externos e internos à organização, ao longo de determinado período. As organizações possuem uma estrutura institucionalizada quando os membros de um grupo social consideram esta entidade necessária e eficaz. Assim, a institucionalização não caracteriza-se apenas por processos racionais, mas também cognitivos e simbólicos, direcionando-se para as normas reconhecidas por este grupo (Tolbert; Zucker, 1998).

Cidadãos (clientes), servidores e outros envolvidos ou interessados que mantêm ligação com a CGE-PI e com os NCIs, normalmente, os percebem, respectivamente, como um órgão e departamentos que desenvolvem suas atividades rotineiras de forma habitual e geram documentos padronizados conforme as necessidades de seus usuários. Estes hábitos e rotinas podem ser institucionalizados normativamente por força de agentes com o poder organizacional ou de maneira imperceptível pelos integrantes da instituição.

O processo de mudança e inovação no campo organizacional abrange a defesa de interesses dos envolvidos e fatores que impedem ou atrasam as transformações propostas pela inovação. Ou seja, os benefícios esperados podem ser diminuídos ou eliminados pela resistência. As mudanças tecnológicas, a legislação e as forças de mercado são consideradas as causas principais que levam as organizações à inovação (Guerreiro *et al.*, 2005; Pereira, 2012; Tolbert; Zucker, 1999).

Estabelecido o estágio de inovação, em retorno a problemas institucionais são forjados comportamentos que são organizados e formalizados como arranjos estruturais. Este novo estágio é chamado de habitualização, a primeira fase do processo de institucionalização. Na busca pela sedimentação (total institucionalização), passando pela semi-institucionalização (objetificação), detecta-se a existência de influências dos grupos de interesses. Estas influências estão vinculadas aos impactos e à resistência à mudança frente à inovação (Tolbert; Zucker, 1999).

Na revisão da literatura, destacou-se as dificuldades em localizar artigos com temáticas e cenários semelhantes para fornecer um suporte teórico com o objetivo de criar uma base de conhecimento. Assim, não foi encontrado um estudo sob a luz da Teoria Institucional em núcleos de controle interno vinculados tecnicamente à uma Controladoria-Geral do Estado, abrangendo o modelo de controle interno nos moldes do governo estadual piauiense.

O controle interno também está sujeito a pressões e expectativas sociais. Desta forma, ao adotar a TI, pôde-se explorar fatores externos e internos à forma como as organizações implementam e mantêm os sistemas de controle interno e os NCI. Neste contexto, o isomorfismo refere-se ao processo pelo qual as organizações tendem a se tornar semelhantes a outras organizações devido à pressão externa, imitação de modelos de sucesso ou conformidade com normas e implicações profissionais (Thompson, 1967). O isomorfismo retrata esta disposição que determinada unidade possui de semelhança quanto ao ambiente institucional, no que diz respeito à forma e a estrutura (Zucker, 1988).

A TI ajudou na compreensão do contexto organizacional, explicando-se como as pressões institucionais moldam o comportamento das organizações, inclusive no que diz respeito ao controle interno estadual e seus NCIs. Isso pode incluir normas sociais, regulamentações legais e expectativas das partes interessadas, que afetam diretamente a implementação e eficácia do controle interno. Sob a perspectiva da TI, tornou-se possível

compreender o processo de institucionalização do controle interno estadual, identificando pontos fracos e fortes deste processo e gerando análises institucionais que promovam o desenvolvimento organizacional, além de examinar e entender os fatores de resistência no contexto organizacional e social.

A partir da TI também foi possível explicar que o comportamento social é moldado por padrões desenvolvidos por meio da interação entre sujeitos envolvidos (indivíduo-grupo e do grupo-indivíduo) e da incorporação de normas e regulamentos organizacionais, visando à legitimidade, fundamentando-se no isomorfismo coercitivo, normativo e mimético. Os mencionados padrões inclinam-se a serem legitimados pela organização, por meio de regras e normas, pois são considerados eficazes para o funcionamento organizacional (Barley; Tolbert, 1997; Bender, 2004; Clegg; Hardy, 2006).

### **1.1. Problema e objetivos da pesquisa**

As investigações que contextualizam o tema de pesquisa conduziram à identificação e a construção da seguinte questão: Como se caracteriza o processo de institucionalização dos núcleos de controle interno na administração pública do estado do Piauí, sob a perspectiva da Teoria Institucional?

Neste sentido, apresentou-se como objetivo geral: Analisar o processo de institucionalização dos núcleos de controle interno na administração pública do estado do Piauí, sob a perspectiva da Teoria Institucional.

Para isso, delinearão-se os seguintes objetivos específicos: 1) analisar as práticas de inovação no campo organizacional dos núcleos de controle interno; 2) investigar o processo de habitualização, objetificação e sedimentação adotados pelos agentes dos núcleos de controle interno, 3) identificar as práticas de isomorfismo nos núcleos de controle interno e 4) identificar as práticas de legitimação nos núcleos de controle interno.

### **1.2 Justificativa e relevância da pesquisa**

Face ao exposto, esta investigação se fez necessária em virtude da relevância do controle como uma das funções administrativas que envolve resultados, desempenho, confiabilidade das informações, manutenção da regularidade, da legalidade, da eficiência e da eficácia das atividades administrativas (Corbari; Macedo, 2012).

Compreender a estrutura dos sistemas de controle interno na gestão pública, bem como os fatores que podem favorecer a implementação de um ambiente eficaz de controle

neste setor, são temas que carecem de maior investigação. O delineamento de sistemas de controle interno precisa ser mais bem compreendido, assim como sua influência na melhoria dos processos de gestão da administração pública, tanto em seus diferentes níveis de governo (federal, estadual ou municipal), como em diferentes esferas do poder (Executivo, Legislativo e Judiciário), ou ainda, em setores específicos, como serviços de saúde, saneamento, educação, desenvolvimento econômico, segurança, transporte.

Recentemente, tem crescido a discussão a respeito do controle na administração pública. As causas são variadas, no que pese a ocorrência de relevantes fatos e acontecimentos globais históricos. Depois da grande recessão de 2008, o Brasil sofreu com uma grave crise econômica que se iniciou em 2014 (Bordin, 2015).

Em 2020, a Organização Mundial da Saúde alertou o mundo sobre vários casos de pneumonia na China, mais precisamente na cidade de Wuhan, província de Hubei. Tratava-se do novo coronavírus que ocasionaria a Pandemia do COVID-19 (OMS, 2022). Atualmente, a guerra da Ucrânia, a alta inflação e os noticiários repletos de temas que envolvem a má gestão do erário e corrupção fortalecem ainda mais a carência por zelo e eficiência na utilização de recursos públicos.

Há mais elementos que justificam a importância do controle no âmbito estadual. A demanda por recursos aumenta com a ampliação de funções de políticas e programas na Administração Pública Estadual e a sociedade piauiense cobra progressivamente por qualidade nos serviços públicos. O controle converte-se em um aspecto inseparável do ofício organizacional (Linczuk, 2012).

As organizações necessitam de controles internos para salvaguardar os seus ativos físicos e financeiros. As Controladorias-Gerais são os órgãos centrais do sistema de controle interno do respectivo ente federado. O Controle Interno, função precípua da CGE/PI, é um dos temas principais desta pesquisa. As Controladorias têm como característica importante o controle gerencial, o qual enfatiza a análise dos atos administrativos levando em consideração tanto os seus custos quanto os resultados almejados e alcançados (Corbari; Macedo, 2012).

A CGE/PI analisa preventivamente operações realizadas em secretarias, empresas públicas, autarquias, fundações, institutos, superintendências e coordenadorias. Conforme dados do Relatório de Gestão 2021, entre janeiro e dezembro do referido ano, o órgão analisou mais de R\$ 6,66 bilhões em contratações, repactuações e prorrogações das 46

unidades administrativas, o que possibilitou uma economia de mais de R\$ 547,8 milhões em recursos públicos (CGE, 2021).

Registra-se, ainda, uma evolução na economia gerada pelo órgão a cada ano. Para alcançar estes resultados, a CGE conta com equipes de profissionais capacitados ao lado dos gestores, orientando-os sobre os caminhos mais seguros para otimizar os recursos públicos. Além disso, os NCIs são responsáveis por avaliar contratações, pagamentos de despesa, prestação de contas e execução contratual. Estes núcleos avaliaram mais de R\$ 8,4 bilhões por meio de um *software*, o Sistema Integrado de Controle Interno - SINCIN (CGE, 2021).

Há uma contribuição de 300 servidores dos NCIs e o apoio de 871 fiscais de contratos no acompanhamento de órgãos e entidades para a correta aplicação dos recursos públicos. No mínimo 47 mil transações envolvendo contabilidade, pagamento, fiscalização de contratos e prestação de contas de convênios foram monitoradas somente no ano passado. Por meio do SINCIN, foram emitidas 29.859 recomendações aos órgãos e entidades do Poder Executivo do Estado do Piauí (CGE, 2021).

Quanto à formação, valorização e avaliação de desempenho, mais de 550 profissionais participaram de capacitações e outras ações de caráter orientativo em 2021. Pelo menos 130 fiscais de contratos foram capacitados para o acompanhamento da prestação dos serviços e do fornecimento de bens contratados. Cerca de 179 servidores para Formalização do Processo de Despesa com Folha de Pagamento e Encargos Sociais do RGPS. Ao menos 200 servidores estaduais participaram do Curso de Formação de Controladores Internos, onde são preparados para padronizar as práticas de controle interno no âmbito do Poder Executivo estadual e para a implantação da primeira fase do eSocial em 47 órgãos e entidades estaduais (CGE, 2021).

Esta pesquisa se justifica também pela relevância do entendimento do processo de institucionalização de hábitos e rotinas nos NCIs, considerando as interações entre indivíduos, grupos e a organização. Busca-se a interação entre o pesquisador e participantes pesquisados que será alcançada mediante a seleção de dados para o conhecimento da realidade existente (Minayo, 2007).

Diante disso, este estudo abordou as fases de institucionalização e o campo organizacional, considerado uma totalidade de organizações e atores relevantes que compartilham sistemas de significados comuns, analisando o controle interno sob a perspectiva de conceitos chave da teoria institucional (Tolbert; Zucker, 1998): o isomorfismo, um fenômeno de convergência progressiva das organizações rumo a similaridade (Dimaggio;

Powell, 1999, 2005), e a legitimidade, a qual se vincula ao nível de apoio cultural conquistado pela instituição (Trevisan *et al.*, 2012).

Para tanto, procurou-se identificar a produção científica brasileira que utilizou a TI como base teórica e que abordam o controle interno em seu escopo, a partir de revisão específica da literatura. A literatura brasileira relacionada à teoria apresenta como foco central investigações que abordam a associação entre a TI e a Responsabilidade Social, com representatividade de 20,78%, enquanto a representatividade da TI com o setor público foi de 6,49% segundo estudo de Araújo, Flores, Santos e Cabral (2019). Quanto a este tema, verificou-se uma escassez na literatura com abordagem no âmbito da Administração Pública, em especial nos moldes do controle interno do executivo estadual piauiense.

Este fato demonstra uma lacuna de pesquisa. Foi necessário flexibilizar os critérios de buscas e seleções de artigos. Além disso, não adotou-se um marco cronológico para selecionar os estudos, de forma a aumentar o espectro de achados e poder realizar a revisão integrada da literatura. Desta forma, quanto à contribuição metodológica, a apresentação dos resultados deste estudo ampliará a base de conhecimentos teórico e metodológico a respeito dos fatores que levam à institucionalização dos tipos de estruturas organizacionais abordadas nesta pesquisa.

Ainda quanto à contribuição teórica, o processo de institucionalização proposto pela Teoria Institucional (TI) no estudo das organizações é uma teoria relativamente nova, possuindo várias lacunas teóricas a serem estudadas. Contendo vertentes intimamente ligadas à sociologia, importante ciência que estuda a sociedade, a TI vem investigando vasta gama de fenômenos (Tolbert; Zucker, 1999). A relevância teórica do tema se eleva ao ser apresentada a literatura brasileira relacionada à TI e suas abordagens em artigos nas diversas áreas do conhecimento. A evolução da TI constatada dentro dos estudos organizacionais contribui teoricamente e se revela como mais uma justificativa da pesquisa.

Uma pesquisa sob a perspectiva da TI, na busca pela compreensão do processo de institucionalização do controle interno, demonstra-se uma forma de contribuição prática para a consolidação e efetivação deste instrumento. Identificados os pontos fracos e fortes deste processo, podem ser geradas análises institucionais que promovam o desenvolvimento organizacional. Contribui também no sentido de discutir a institucionalização dos instrumentos de controle, examinando e entendendo os fatores de resistência no contexto

organizacional e social, desenvolvendo a literatura dos fatores que explicam a utilização dos modelos.

A pesquisa será baseada em uma abordagem qualitativa e de tipologia descritiva e exploratória (Gray, 2012), em que serão realizadas entrevistas semiestruturadas com agentes públicos vinculados aos NCIs de órgãos e secretarias do estado e na CGE/PI. Os dados coletados serão analisados por meio da análise do conteúdo (Bardin, 2011).

Quanto à participação dos entrevistados, não haverá nenhuma intervenção ou modificação intencional nas variáveis fisiológicas ou psicológicas e sociais dos envolvidos, posto que as informações obtidas serão utilizadas apenas para a elaboração da dissertação. Sua guarda será de responsabilidade dos pesquisadores, que se comprometem a zelar para que elas não sejam utilizadas para finalidades diversas das que constituem os objetivos deste projeto de pesquisa. Por meio das respostas procurar-se-á identificar a percepção dos participantes sobre o processo de institucionalização do controle interno, contribuindo para a consolidação do conhecimento sobre controle interno e a Teoria Institucional.

Diante do exposto, da modernização e da reforma do aparelho estatal que implicou mudança da forma de controle, em que se tem, atualmente, um controle voltado para resultados e capaz de mensurar os resultados das políticas públicas a partir de indicadores de desempenhos, esta pesquisa tem por objetivo principal: analisar o processo de institucionalização dos NCIs na administração pública estadual, sob a perspectiva da Teoria Institucional.

Entende-se, portanto, que a utilização da Teoria Institucional é apropriada para o entendimento do processo de institucionalização ou não dos NCIs, inclusive os seus hábitos e suas rotinas, considerando ainda a cultura organizacional e dos indivíduos que fazem parte destes núcleos. Espera-se, por meio dos demais objetivos específicos, identificar o nível de aderência à habitualização, objetificação e sedimentação do processo de institucionalização do controle interno, além do isomorfismo coercitivo, normativo e mimético.

Esta dissertação é estruturada em cinco capítulos, sendo o primeiro a introdução desta investigação. Em seguida, apresentam-se o referencial teórico sobre a teoria institucional, o controle interno e o levantamento dos estudos anteriores no contexto da administração pública. No capítulo 3, delineiam-se os procedimentos metodológicos utilizados nesta pesquisa. A análise e a discussão dos resultados da pesquisa são apresentados no capítulo 4. No último capítulo foram expostas as considerações finais desta dissertação.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Este referencial teórico tem o objetivo de suportar a pesquisa por meio das temáticas Controle Interno aplicado à Administração Pública e Teoria Institucional. Na primeira seção é abordado o Controle Interno na Administração Pública brasileira, apresentando as origens, a evolução e a atual estrutura de controle e administração no país. Na segunda, expõe-se a Teoria Institucional, observando-se os constructos que integram a Teoria: o isomorfismo, o campo organizacional, a legitimação e, principalmente, o processo de institucionalização.

### **2.1. Controle interno**

Para entender o atual formato de controle interno existente no setor público brasileiro é necessária uma revisão literária e histórica da evolução dos conceitos envolvendo o Estado Moderno, a Administração Pública Gerencial e o controle.

#### **2.1.1. O Estado Moderno e a administração pública gerencial**

O Estado, sob o ponto de vista jurídico, é formado por três importantes elementos: território, povo e soberania (governo). De acordo com as concepções weberiana e da opinião comum, o Estado Moderno, considerado um ordenamento jurídico e um poder soberano, define-se mediante a existência de um aparato administrativo cuja função é prover a prestação de serviços públicos, o monopólio legítimo da força e o bem comum para a sociedade (Bobbio, 2007).

Segundo Bobbio (2007), para obter sucesso, o Estado deve proporcionar os meios para o alcance deste propósito. Nesse contexto, as atividades convenientes ao Estado são sustentadas por tributos que são arrecadados junto à população, responsáveis por recolher recursos, o que lhes concede um caráter público. Respeitando a tripartição clássica de Montesquieu, a qual está ligada aos ideais democráticos, o Estado brasileiro se constitui nos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, independentes e harmônicos entre si, conforme o artigo 2º da Constituição Federal de 1988.

O Poder Executivo tem como objetivo fundamental governar o povo e administrar os interesses públicos, cumprindo as ordenações legais e a Carta Magna, seja no âmbito nacional, estadual ou municipal. Neste cenário, em cada esfera política dos mencionados entes federados, o governo é uma atividade política e discricionária que representa o Estado



em suas relações com a sociedade, conduzindo-o como uma delegação da soberania para comando dos negócios públicos (Corbari, Macedo, 2012).

Corbari e Macedo (2012) lembram que a administração pública, por sua vez, se estabelece como o instrumento do Estado com o objetivo de executar as políticas de governo, sendo o responsável capaz de desempenhar de forma perene, sistemática, legal e técnica os serviços típicos de Estado ou por ele assumidos em prol da sociedade.

Entende-se administração pública como um conjunto de órgãos a serviço do Estado, ou seja, o aparelhamento estatal, o qual tem a função de realizar todos os serviços demandados, com o intuito de garantir a satisfação das necessidades coletivas. Nessa lógica, a administração pública deve oferecer serviços públicos de qualidade por meio de um ambiente favorável para a criação de políticas públicas e inclusão social (Meirelles, 2020).

Nesta conjuntura, o administrador público (gestor público) é o responsável por planejar, organizar, dirigir e controlar esses recursos, para fornecê-los como serviços aos cidadãos. Seguindo normatizações, por meio de seus agentes, o Estado controla a forma de utilização dos recursos, evitando que o gestor público os utilize sem critérios ou para satisfazê-lo (Linczuk, 2012).

Objetivando o combate ao nepotismo e à corrupção, características do Estado Absoluto, a administração pública implementou a burocracia weberiana. Este modelo racional-legal se preserva até os dias atuais nas instituições públicas e tem como princípios básicos: a carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade e o formalismo (Corbari; Macedo, 2012).

Assim, por volta da década de 40, a administração burocrática significou uma enorme evolução ao romper com o patrimonialismo, na medida em que estabeleceu as bases para o surgimento da administração profissional. Menezes (2002) relata que a racionalidade, consolidada pela teoria weberiana do poder racional-legal, veio integrada à implantação da administração pública burocrática, surgindo regras, normas, legislações, formalidade, impessoalidade, hierarquia, padronização, profissionalização dos serviços, meritocracia e controle de procedimentos e processos.

Frente a progressiva cobrança social por qualidade nos serviços públicos, teve início nos anos 70 um movimento mundial de adoção de uma nova cultura com concepção empreendedora na administração pública. O intuito era combater a crise estatal e o déficit fiscal então emergente, por meio da melhoria da eficiência da ação estatal baseando-se em

modelos da iniciativa privada e do fortalecimento da transparência e do controle social (Corbari; Macedo, 2012).

No Brasil, como primeira tentativa de implantação desse novo Modelo Gerencial, o Decreto-Lei 200/67 veio dispor sobre a organização da Administração Federal e estabeleceu diretrizes para uma Reforma Administrativa. Esta norma separou a Administração Pública Federal em administração direta (desconcentração dos órgãos) e administração indireta (descentralização). A primeira divisão age estrategicamente por via imediata por meio da União. A segunda, composta por entidades vinculadas à primeira, é dotada de autonomia financeira e administrativa (Brasil, 1967; Meireles, 2020). No ano de 2000, a reforma estatal e os ajustes fiscais advindos da Lei de Responsabilidade Fiscal modificaram as práticas de gestão, promovendo a profissionalização da gestão pública (Beuren; Zonatto, 2014).

Entende-se que esta “nova” administração pública, também chamada de gerencial, considera o Estado uma empresa complexa cujos clientes são os cidadãos, para os quais são oferecidos serviços. Este novo modelo de administração pública se fundamenta na eficiência destes serviços, na avaliação do desempenho e no controle dos resultados (Matias-Pereira, 2007). A partir deste novo conceito do “*New Public Management*” (NPM), a Administração Pública almeja resultados no intuito de prestar serviços de qualidade ao cidadão, considerando a qualidade do gasto público e aprimoramento das práticas de gestão.

Com a promulgação da Constituição Federal (1988), há uma ascensão desse modelo da administração gerencial pública no Brasil, que surge objetivando a gestão e redução de custos, o combate às crises fiscais e o aumento da eficiência e da qualidade administrativa dos serviços que competem ao poder público. O objetivo era mitigar a falta de satisfação com relação ao modelo burocrático. A estratégia seria tornar mais eficiente a administração dos bens e serviços públicos, buscar a eficiência operacional e a avaliação da efetividade dos serviços públicos e da equidade social (Matias-Pereira, 2007).

O NPM descentraliza para florescer o poder de gestão e não executa mais alguns serviços de forma direta, terceirizando-os, deixando para si apenas funções exclusivas e inapropriadas para a gestão privada. Com o surgimento de diversos provedores privados e a inclusão de dispositivos de mercado no meio governamental, aparecem os benefícios da competição, barrando monopólios e fornecendo flexibilidade para a ação da gestão pública (Osborne; Gaebler, 1995).

No contexto da NPM, os cidadãos são clientes e usuários dos serviços públicos. Como prestadores de serviços, os servidores públicos devem focar nas atividades estatais da área fim, tornando-as mais eficientes. O governo deve preocupar-se mais com as atividades exclusivas e/ou essenciais (Osborne; Gaebler, 1995). Além do foco no cidadão-cliente e no gestor, o NPM foca também no controle, no resultado, no desempenho e no produto. Há um planejamento estratégico por meio de metas e indicadores de desempenho, a introdução de bônus por desempenho e avaliações por meio de orçamentos indicativos (Motta, 2013).

Na tentativa de flexibilizar o NPM não extinguiu os controles tradicionais e por vezes aumentou a burocracia. As ações executadas pelos gestores devem ser controladas e monitoradas. Além disso, os serviços disponibilizados pelo Estado devem ser analisados quanto à eficiência por meio da implementação de um ambiente de controle para permitir que as instituições públicas cumpram sua função social (Beuren; Zonatto, 2014).

Conforme Motta (2013), o planejamento e a ação estatal requerem uma visão holística e globalizada, pois há uma cadeia produtiva mundial complexa e competitiva gerenciada por empresas privadas e interligada aos governos internacionais. O NPM tem agora um papel colaborativo, incentivador, regulador e controlador, com o objetivo de proteger e desenvolver o interesse nacional, os bens e os serviços. Neste contexto, com o advento da administração pública gerencial, o controle surge como uma das cinco funções administrativas, tornando-se essencial no processo decisório (Corbari; Macedo, 2012).

### 2.1.2. O controle

Sob a concepção clássica, uma república é caracterizada pelo controle público do poder (Bobbio, 2007). Na república brasileira, a administração pública de qualquer dos entes federados é representada por seu respectivo poder executivo, o qual tem a função de administrar e de executar suas próprias políticas públicas (Meirelles, 2020). Para cumprir estas funções, a administração oferece serviços públicos de forma delegada ou direta, sob normas e controles do próprio Estado (Corbari; Macedo, 2012).

Para ter sucesso nos objetivos e estratégias traçados, as organizações necessitam de controle para proteção de ativos e garantia de resultados. A origem do controle na administração pode remontar a definição de Fayol, que o incluiu como elemento de um dos cinco princípios primordiais da administração (Corbari; Macedo, 2012).

Nessa perspectiva, o controle converteu-se em um aspecto inseparável do ofício organizacional, podendo ser definido como a fiscalização sob normas preestabelecidas para evitar o desvio de atividades realizadas por pessoas, órgãos e departamentos ou no processo de produção (Ferreira, 2009). Assim, o controle permite que a administração pública detecte desvios e corrija eventuais distorções, oferecendo aos gestores o feedback de seus atos, preocupando-se com resultados, desempenho, confiabilidade das informações, manutenção da regularidade, da legalidade, da eficiência e da eficácia das atividades administrativas. (Corbari; Macedo, 2012).

A fiscalização e a revisão são os elementos básicos do controle. Para realizar uma fiscalização, há parâmetros que devem ser utilizados. Necessitamos de um padrão de comportamento para comparar o que foi realizado com o que deveria ter sido feito. Nessa perspectiva, para podermos controlar devemos verificar primeiro qual a regra aplicável a cada caso. Somente após isso, estamos aptos a aferir se o que foi feito está ou não conforme o regulamento. Comparando-se um determinado regramento com o que foi executado, somos capazes de averiguar possíveis desvios e corrigi-los (Carvalho Filho, 2010).

### 2.1.3. Tipos de controle

A Constituição Federal de 1988 trata dos controles da seguinte forma:

Art. 70 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (Art. 70, CF88).

O Decreto nº 200/67 no sentido de regulamentar o texto constitucional positivou o controle no âmbito da Administração Pública Federal. Posteriormente, houve uma normatização por leis e regulamentos (Brasil, 1967). Assim, o controle das contas e dispêndios públicos passou a ser desempenhado de três perspectivas diferentes: interna, externa e social. Contudo, a amplitude que o controle alcança na administração pública pode nos dirigir a várias formas de classificações como: segundo a origem (extensão), o momento (oportunidade), o aspecto controlado (natureza do controle), a amplitude, a iniciativa, dentre outros. A classificação aqui será resumida e restrita ao pertinente para o estudo.

Quanto à origem ou posição do órgão regulador, ou ainda sua extensão, tem-se o controle externo, o controle interno e o controle popular. O controle externo é função do Poder Legislativo e competência do Congresso Nacional na esfera federal, das Assembléias

Legislativas nos Estados, da Câmara Legislativa no Distrito Federal e das Câmaras Municipais nos Municípios, com o apoio dos respectivos Tribunais de Contas (Brasil,1988).

Esta atividade fiscalizadora do povo é realizada por meio de seus representantes sobre a administração financeira e orçamentária. Trata-se, destarte, de um controle de caráter político sujeito à avaliação técnico-administrativa preliminar do respectivo Tribunal de Contas. Este órgão, essencialmente técnico, possui decisões administrativas e não jurisdicionais (Da Silva, 2020).

Imparcialidade e independência são princípios essenciais ao aprimoramento do controle. Baseando-se nisto, foram criados órgãos de controle externo, entidades independentes e dotadas de autonomia. Ao controle externo cabe a comprovação de que a administração pública desempenha suas funções com probidade e regularidade, bem como a confiável execução orçamentária (Meirelles, 2020).

O Art. 31, § 3º, da CF/88, afirma que o controle social é desempenhado de forma direta pelo cidadão. Este controle também pode ser exercido pela sociedade civil organizada, o que o classifica como controle externo. Ação Popular, Mandado de Segurança, Sufrágio universal, referendo e plebiscito são exemplos de como o cidadão pode diretamente controlar os atos públicos e a gestão, por meio do ordenamento jurídico (Brasil,1988).

Quanto ao momento de execução, o controle pode ser dividido em prévio (preventivo), concomitante (pari passu) e posterior (posteriori). O controle prévio é aquele que é exercido antes de o ato adentrar ao mundo jurídico. O concomitante acompanha a situação administrativa no momento em que ela se verifica. Por sua parte, o controle posterior trata da revisão de atos já praticados com o intuito de corrigi-los, desfazê-los ou confirmá-los.

Quanto à natureza, o controle pode ser dividido em três tipos: de legalidade, de legitimidade e de economicidade. O controle de legalidade apoia-se em leis, nos regimentos, nas portarias, dentre outras normas positivas. Este é o primeiro tipo de controle apresentado no caput do art. 70 da Constituição Federal e verifica somente se o ato gerado guarda ou não conformidade com determinado dispositivo legal. O controle de legitimidade, por sua vez, visa verificar se o ato administrativo atende aos princípios e fins da norma jurídica. Quando é adotado este controle, procura-se averiguar se a despesa pública foi dirigida ao bem comum.

No contexto da administração pública, o custo reduzido pode favorecer economicamente a coletividade, contudo, o produto mais barato não obrigatoriamente é o

mais apropriado, podendo apresentar problemas ou até tornar-se inútil. Desta forma, a economicidade verifica o relacionamento entre o custo e o benefício.

#### 2.1.4. O controle interno e a origem dos *frameworks*

Nos anos 90, ocorreu uma uniformização das práticas organizacionais de controle interno no sentido de uniformizar os conceitos, direcionar ações, compartilhar experiências e compatibilizar teorias para assegurar os objetivos das instituições. Emergiram os chamados *frameworks*, a exemplo dos *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*, *The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*, *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)*, *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* e *Governance Institute (IT)*.

Essas estruturas conceituais procuram integrar a teoria em torno do controle interno a ações objetivas, possibilitando uma eficaz implementação deste tipo de controle. Por esse lado, o COSO surgiu de uma iniciativa conjunta de organizações profissionais que se dedicam a apoiar outras entidades na melhoria do desempenho e aprimoramento do controle interno, constituindo uma base de recomendações para a área privada e pública (COSO, 2013).

No cenário nacional tem-se a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 315, que dispõe sobre o controle interno e a respeito da identificação e da avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, classificando os controles internos em contábeis, administrativos, preventivos e detectivos. Esta norma define controle interno como um processo planejado, implementado e mantido por membros de uma organização para fornecer a esta segurança razoável quanto ao alcance de seus objetivos no que concerne à conformidade com leis e regulamentos aplicáveis e à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações (NBC TA 315 CFC, 2014).

#### 2.1.5. O controle interno na administração pública brasileira

O Controle Interno da Administração Pública é um processo conduzido por agentes públicos no intuito de fornecer uma garantia razoável de que os objetivos das entidades estão sendo alcançados. Este tipo de controle deve ser considerado uma das atividades finalísticas nas entidades concebidas para praticar tais funções. Compete ao controle interno apoiar o controle externo e assegurar à instituição a correta programação governamental, a regularidade orçamentária e o monitoramento dos resultados (Meirelles, 2020).

O novo cenário da gestão das políticas públicas demanda parceria, integração, articulação e complementaridade, entre todas estas áreas e atores envolvidos, sob pena destas políticas públicas sociais isoladas e particulares perderem a eficácia. Nessa direção, a Constituição Federativa do Brasil (CF/88) estabelece que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário manterão, de forma integrada, o controle interno, de natureza administrativa (Da Silva, 2020).

No setor público brasileiro, destaca-se como base de referência para a aplicação do controle a Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria (INTOSAI), organização não governamental e consultiva que opera como uma associação de instituições para a comunidade externa de auditoria governamental. As orientações do INTOSAI se apresentam por meio das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI 9100 (INTOSAI, 2004).

Nessa lógica, o órgão a implantar o controle interno deve manter uma estrutura de dispositivos preparados para verificar responsabilidades dos gestores. Sucede-se que, ocasionalmente, o controle perde um fundamento essencial, a independência, devido a relacionamentos pessoais incompatíveis. Além disso, um agente que realiza uma determinada função ou atividade, não pode ter a responsabilidade de controlá-la. A respeito do tema, a NBC TA 315 (CFC, 2014) define em que consiste um sistema de controle interno:

Sistema de controle interno é o sistema planejado, implementado e mantido pelos responsáveis pela governança, pela administração e por outros empregados para fornecer segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, à efetividade e eficiência das operações e à conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. Para fins das normas de auditoria, o sistema de controles internos consiste de cinco componentes inter-relacionados: (i) ambiente de controle; (ii) processo de avaliação de riscos da entidade; (iii) processo da entidade para monitorar o sistema de controles internos; (iv) sistema de informação e comunicação; e (v) atividades de controle (NBC TA 315 (R2) CFC, 2021, p. 5).

Percebe-se a influência humana no controle: os sistemas de controle têm maior chance de sucesso, quanto menor for o grau de interação humana no processo. Os processos que dependem exclusivamente de ações mecânicas possibilitam a implementação de controles automáticos, que, uma vez instalados, funcionam continuamente, ajustando os fatores aos resultados desejados. Desta forma, o controle interno alcança seu pleno dever quando atinge controle de eficiência, oportunidade, conveniência e legalidade (Meirelles, 2020).



## 2.1.6. A Controladoria Geral do Estado do Piauí e os Núcleos de Controle Interno

No governo federal, na maioria dos estados e em grande parte dos municípios, o Poder Executivo de cada ente federado tem como órgão central do sistema de controle interno uma Controladoria Geral, que geralmente é um órgão de assessoramento direto ao Chefe do respectivo Poder em matérias de controle interno e auditoria. Estes órgãos geralmente são responsáveis por atividades de auditoria governamental, de correição e de ouvidoria; condução à transparência pública e ao controle social e apoio ao controle externo na sua missão institucional (Corbari; Macedo, 2012).

A Controladoria-Geral do Estado do Piauí (CGE/PI) possui um sistema de decisão monocrático, característico das Controladorias, órgãos dirigidos por controladores gerais. As recomendações do Controlador-Geral têm caráter unipessoal e resultam de fiscalizações. O controle gerencial, presente nas características das controladorias, enfatiza a análise dos atos administrativos levando em consideração tanto os seus custos quanto os resultados almejados e alcançados (Corbari; Macedo, 2012).

O Sistema de Controle Interno (SCI) do Estado do Piauí foi reestruturado pelo Decreto nº 17.526, de 04 de Dezembro de 2017. A norma ordena que a CGE/PI seja a responsável por gerenciar, normatizar e estruturar o SCI do Estado. Trata-se de um processo guiado pela estrutura de governança e executado pela administração e pelo corpo funcional da entidade. O SCI deve, desta maneira, integrar-se ao processo de gestão em todas as áreas e em todos os níveis organizacionais (Piauí, 2017).

O SCI atua na análise de processos, atos e ações governamentais de sua competência com a finalidade de evitar a ocorrência de irregularidades na aplicação de recursos públicos. Para que os princípios constitucionais da Administração Pública sejam obedecidos, o SCI deve ser estruturado em cinco componentes essenciais para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais: o ambiente de controle, a avaliação de riscos, as atividades de controle, a comunicação e o monitoramento. Diante desta estrutura, os objetivos gerais de controle, a exemplo da eficiência, da eficácia e da efetividade operacional, devem ser atendidos (Piauí, 2017).

De acordo com o Art. 10. do Decreto nº 17.526/2017, após oitiva da CGE/PI, os órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual devem instituir, estruturar e manter NCIs, os quais contribuirão para o uso regular, eficiente, eficaz e efetivo dos recursos públicos. Seus integrantes são subordinados tecnicamente à CGE/PI (Piauí, 2017).



Dentre as várias atribuições do NCI temos resumidamente: examinar os processos de contratação e execução de despesas do órgão ou entidade, recomendar ao gestor que se abstenha de prosseguir com determinados processos, acompanhar os processos de trabalho, acompanhar a execução dos programas de governo, avaliar o cumprimento das metas, emissão de relatório anual quanto à eficiência, eficácia e efetividade das ações, garantir o adequado funcionamento do SCI, receber e tratar as demandas específicas oriundas da CGE, participar da implantação de rotinas operacionais estabelecidas pela CGE e garantir o adequado funcionamento do SCI (Piauí, 2017).

O representante do NCI é seu coordenador e tem as seguintes atribuições: representar oficialmente o NCI, prestar informações sobre o andamento dos trabalhos do NCI, coordenar os trabalhos no NCI, acompanhar as análises de contratação e execução de despesas além de promover os meios necessários para o funcionamento do NCI e o exato cumprimento da legislação (Piauí, 2017).

Supondo-se uma decadência do controle na administração pública, percebe-se que a falta de legislação e de normatização não são as causas. Importante destacar que uma política pública que estabelece o controle interno colabora com os resultados das outras políticas públicas, pois, como observado, este instrumento apoia a fiscalização da aplicação dos recursos públicos e garante a efetividade desta para atender à sociedade. Por conseguinte, o controle interno é um instrumento essencial de consultoria e é uma ferramenta fundamental de prevenção, com uma natureza própria de mitigar riscos.

## 2.2. Teoria Institucional

Os elementos teóricos essenciais do institucionalismo são abordados aqui para formação de uma base teórica da pesquisa. A princípio são apresentados alguns conceitos a respeito da instituição e do institucionalismo, além de um histórico da evolução da Teoria Institucional nos campos sociológico, econômico e político. Depois são abordados o isomorfismo, o campo organizacional, a legitimação e o processo de institucionalização.

### 2.2.1. A instituição e a origem do institucionalismo

A burocracia espalhou-se ativamente desde os trabalhos de Weber (1952), modificando os mecanismos de racionalização organizacional e burocratização. A racionalização então migrou do mercado competitivo para as categorias profissionais e para o Estado (Dimaggio; Powell, 2005). Com o tempo, alguns teóricos da administração perceberam que no interior destas organizações privadas ou públicas havia vários padrões e vasta diversidade que necessitavam de compreensão (Pereira, 2012).

Estes complexos fenômenos organizacionais englobam o campo social, político, cultural, comportamental, normativo e dos valores, este ambiente é formado por normas e valores de partes interessadas (*stakeholders*), como governo, comunidade, outras organizações, servidores, gestores, clientes, investidores, associações, conselhos, entre outros mais. Neste contexto, a teoria institucional adquiriu terreno e importância nos estudos organizacionais, utilizando-se do seu corpo teórico para compreender estes elementos que coexistem em vários ou no mesmo ambiente (Clegg; Hardy, 2006; Pereira, 2012).

Nota-se que a visão institucionalista enxerga as organizações optando por estruturas e processos que agradem também envolvidos externamente, tornando-se uma perspectiva institucional com uma visão das relações interorganizacionais. Esta perspectiva descreve como as organizações continuam a existir e obtêm sucesso por meio da concordância entre uma organização e as expectativas de seu ambiente institucional (Fachin; Mendonça, 2003).

O termo “organização” nos lembra um sistema de atividades conscientemente coordenadas ou um instrumento planejado para efetuar determinado trabalho de forma racional. O termo “instituição” corresponde a um organismo flexível e receptivo das necessidades e pressões sociais (Mintzberg, 2007). Uma instituição a qual concorda com as regras culturais é uma organização legitimada pela sociedade. Isto significa a geração de um significado coletivo e de valor a outras entidades, fornecendo uma integração institucional com sistemas mais abrangente (Trevisan *et al*, 2012; Meyer; Boli; Thomas, 1994).

Guerreiro *et al.* (2005) caracteriza a instituição conforme o Quadro 1 descritivo abaixo abaixo:

**Quadro 1 - Características da Instituição**

<b>Caráter</b>	<b>Descrição</b>
Coletivo	As instituições são estruturadas por meio de rotinas definidas por pensamentos e hábitos formalizados e aceitos por pessoas de um determinado grupo social;
Significado ao comportamento organizacional	As instituições permitem aos indivíduos e grupos dentro da organização, dar significado às suas atividades do dia-a-dia;
Objetivo	As instituições definem padrões de comportamento que são esperados de um determinado grupo social;
Normativo	As instituições geralmente espelham regras estabelecidas para a organização, porém, isso nem sempre ocorre. Existem regras que não são aceitas pelo grupo social;
Não questionamento	Os membros do grupo aceitam a instituição de forma inquestionável;
Repetitivo	A instituição implica um hábito, rotina e, portanto, em repetição de ações;
Estabilidade	Todas as instituições têm certo período de tempo em que são prevaletentes e, durante esse período de tempo, existe estabilidade;
Orientações	Quanto mais ampla e profundamente uma instituição é aceita, mais provável a sua influência no sentido de direcionar ações e resistir a mudanças.

Fonte: Guerreiro *et al.* (2005, p. 99 e p. 100)

A revisão da literatura de Pereira (2012) destaca que os grupos sociais perduráveis tendem a se eternizar no ambiente de trabalho devido à aplicação da teoria organizacional como elemento principal nas instituições. Neste contexto, a Teoria Institucional é relativamente nova e tem vertentes intimamente ligadas à sociologia, importante ciência que estuda a sociedade. A teoria vem investigando vasta gama de fenômenos, como a expansão de políticas de pessoal específicas, a redefinição fundamental da missão organizacional e de suas estruturas e a formulação de políticas nacionais e internacionais por organizações governamentais (Tolbert; Zucker, 1999).

Verifica-se que a teoria institucional é um corpo teórico referenciado por muitos autores em diferentes momentos. Considera-se que a crescente aceitação da Teoria Institucional no campo dos estudos organizacionais no Brasil seja um fenômeno de institucionalização da própria teoria neoinstitucional. Tolbert e Zucker (1999), no entanto,

alertam para um fator negativo. Esta diversidade de aplicabilidade da teoria institucional decorre da não institucionalização da teoria institucional, que ainda se encontra em formação.

Essa limitação da teoria tem um motivo: há pouco consenso sobre a definição de conceitos-chave, mensurações ou métodos. Além disso, não se desenvolveu um conjunto central de variáveis-padrão para a teoria. Os estudos têm se baseado apenas em técnicas que incluem estudos de caso, regressão múltipla e modelos longitudinais. Apesar da enorme quantidade de preceitos teóricos já pesquisados quanto à teoria em ênfase, percebe-se uma variedade de questões que requerem desenvolvimento teórico adicional e estudo empírico para sua consolidação (Tolbert; Zucker, 1999).

A revisão da literatura, realizada por meio de um levantamento de artigos publicados e indexados nas bases de dados da biblioteca eletrônica ANPAD-SPELL, corrobora com as conclusões de Tolbert e Zucker (1999) a respeito dos estudos realizados à época e citados acima. Estabelecendo a Teoria Institucional como base teórica, a revisão buscou revelar e descrever o estado da arte a respeito da teoria institucional na literatura de pesquisas no Brasil. Do total de artigos coletados, 4 (quatro) são estudos de revisão de literatura e 59 (cinquenta e nove) são investigações empíricas.

Neste diapasão, percebeu-se que a teoria institucional continua com uma abordagem interdisciplinar, a qual incorpora contribuições de campos como sociologia, economia, administração, contabilidade, psicologia e ciência política. Cada disciplina tem suas próprias tradições, conceitos e métodos de pesquisa. Isso pode levar a divergências na forma como os pesquisadores abordam e definem os conceitos. Essa diversidade de perspectivas resulta em uma ampla gama de definições e métodos, dificultando a obtenção de um consenso unificado.

A Teoria Institucional apresenta variadas e importantes perspectivas para explicar a estrutura organizacional. Ressalta-se aqui o papel das influências normativas nos processos de tomadas de decisões institucionais, onde os decisores são dotados de racionalidade. Contudo, deve-se analisar, por meio de desenvolvimento teórico e testes empíricos, como ou sob quais condições as decisões são menos ou mais limitadas, quais implicações dessas decisões e quais aspectos sociais devem ser incluídos na análise (Tolbert; Zucker, 1999).

Os indivíduos podem questionar, ou não, as normas e as regras do ambiente organizacional. Estes podem agir racionalmente, ponderando tudo, ou simplesmente aceitar o que for imposto. No paradigma da Teoria Institucional, para Tolbert e Zucker (1999), pressupõe-se que eles preocupam-se com o amparo de seus interesses e não com a

racionalidade, acatando as normas estabelecidas sem prévia reflexão. Sob a perspectiva da CGE-PI, a partir desse cenário, supõe-se que esta controladoria pode utilizar-se dos procedimentos disponíveis racionalmente ou utilizar os considerados mais bem sucedidos, os apropriados ou os melhores.

Pereira (2012), revisando a literatura, observou que as pesquisas a respeito da teoria institucional abarcam os campos teórico e prático em variados contextos organizacionais. Apresenta-se a necessidade das organizações de padronização comportamental e de disseminação da identidade organizacional.

Desta forma, evidencia-se uma necessidade de compreender os caminhos que a teoria institucional está tomando quanto à sua utilização em pesquisas, tanto pela perspectiva teórica, como pela perspectiva das pesquisas empíricas que denotam como a teoria institucional é aplicada nas organizações. Mais a frente, na seção 2.3, serão apresentados os estudos anteriores para acolher parte desta necessidade.

#### 2.2.2. O velho institucionalismo e o novo institucionalismo

Antes de Robert Merton (até os anos 1940), as organizações não eram reconhecidas pelos sociólogos como um fenômeno social distinto. As instituições apresentavam-se como aspectos de problemas sociais gerais e o foco das análises das pesquisas não se encontrava nas organizações enquanto organizações. Após este período, as pesquisas envolvendo elementos estruturais formaram os fundamentos para o estudo sociológico a respeito das organizações (Tolbert; Zucker, 1999).

No fim dos anos 60 são incluídas considerações sobre os efeitos das forças ambientais na determinação da estrutura. Na década de 70, a dependência de recursos tornou-se proeminente. Em 1977, Meyer e Rowan mudaram a forma de pensar depois da publicação de artigo clássico, fazendo com que as análises organizacionais fundamentadas na perspectiva institucional florescem em abundância. Para eles, as estruturas, que possuem funções objetivas, passaram a ser revestidas de significados socialmente compartilhados, podendo servir para informar os públicos internos e externos sobre a organização (Tolbert; Zucker, 1999).

Ainda na década de 1970, após uma reformulação das ideias de Selznick, Parsons e Merton, o chamado novo institucionalismo surge nas pesquisas da teoria organizacional (Trevisan *et al.*, 2012). A Teoria Neoinstitucional sugere que o ambiente exerce influência em relação à organização. As pessoas têm suas decisões condicionadas por estruturas

socioambientais, tornando-se semiconscientes frente às forças institucionais. Elas aceitam e seguem as normas sociais impostas sem questionar ou resistir (Tolbert; Zucker, 1999).

Nesse sentido, Guerreiro *et al.* (2005) apresenta três enfoques bastante observados pela literatura contábil, teorias estas com raízes filosóficas diferentes, contudo, portando o mesmo interesse por temas relacionados à Teoria Institucional:

a) *Old Institutional Economics* (OIE): a Velha Economia Institucional enfoca a instituição como o objeto principal de análise. As organizações desenvolvem-se por meio dos hábitos e da rotinização da atividade humana.

b) *New Institutional Economics* (NIE): a Nova Economia Institucional evidencia o ambiente institucional, o qual exerce forte influência no comportamento organizacional das instituições econômicas. Consideradas como grupos de indivíduos, envolvem um conjunto de regras sociais, legais e políticas, formando as bases para a produção e para as transações de mercado.

c) *New Institutional Sociology* (NIS): a Nova Sociologia Institucional percebe as instituições envolvidas em uma grande rede de relacionamentos entre organizações. Normas, regras, cultura, símbolos, crenças, valores, tradições e práticas pertencentes ao ambiente institucional são elementos que exercem influência nestes relacionamentos. Os indivíduos e a instituição precisam conformar-se com a presença destes elementos para receber apoio e legitimidade.

Desta forma, o novo institucionalismo caracteriza o processo de institucionalização da organização como um fenômeno essencialmente cognitivo e de natureza simbólica, onde o componente essencial é a legitimidade, a qual se vincula ao nível de apoio cultural conquistado pela instituição (Trevisan *et al.*, 2012).

Este comportamento afeta intensamente as organizações do setor público. Constantemente, os governos com suas metas ambíguas e mal definidas, recorrem a práticas legitimadas para demonstrar status econômico e social elevados. Desta forma, a burocracia aparece como uma forma de padronização das estruturas organizacionais públicas, concomitantemente à reivindicação de legitimidade institucional dessas entidades (Dimaggio; Powell, 1983).

Observa-se um processo de assimilação da teoria institucional devido às muitas possibilidades que se oferecem às organizações, que são submetidas a pressões institucionais ambientais. Para esta teoria, a estrutura organizacional desenvolve-se para suportar estas

pressões. Neste contexto, o ambiente se constitui de aspectos culturais legitimadores dessa estrutura, o que favorece sua manutenção e sobrevivência (Dimaggio; Powell, 1991, 2005).

### 2.2.3. A legitimação

Considera-se impossível interpretar o mundo e o comportamento de atores, o qual é influenciado pelas organizações, sem os esquemas ou modelos cognitivos fornecidos por estas (Dimaggio; Powell, 1991). Além disso, dependendo do tipo de organização, produtividade ou eficiência não podem ser medidas (Dimaggio; Powell, 2005). De toda forma, a legitimidade, que é interpretada de outra forma, alcançou a importância proporcional à eficiência técnica. As organizações também disputam por legitimidade, ou seja, pela aceitação dos valores sociais (Dimaggio; Powell, 1983).

Para o pensador Weber a legitimidade tinha a função de diferenciar os tipos puros de dominação, conceituando o termo como a probabilidade desta dominação ser tratada praticamente como tal e mantida em proporção importante. A Teoria Institucional trata a legitimação como um conceito central, defendendo que a organização se adapta ao ambiente instigado pela necessidade de legitimidade. A eficiência é colocada em segundo plano. Essa noção organizacional foge da perspectiva racional ou orientada a objetivos, valorizando os mitos, os símbolos e a busca pela legitimidade social (Dimaggio; Powell, 1991).

A teoria institucional busca esclarecer os fenômenos organizacionais investigando de que forma ela legitima estruturas e ações na organização, a qual compete por recursos e clientes. Os autores clássicos do Institucionalismo constataram que elas competem também por poder político, por legitimação institucional e por adequação social e econômica. Segundo autores como Hannan, Freeman, Coser, Kadushin, Powell, dentre outros, o processo de mudança estrutural organizacional demonstra um gradativo e menor foco na competição e na eficiência (Dimaggio; Powell, 2005).

Para Pereira (2012), as entidades devem se adequar às expectativas cognitivas e emocionais do seu público e de seus colaboradores. Nesse ponto de vista, diferente de tecnologia e estrutura, os quais são componentes tangenciais, há um conjunto de normas, crenças e valores intangíveis que modelam o comportamento (Richard, 2014).

Nesse contexto, valores são um conjunto de padrões e características com preferências racionalizadas por determinados indivíduos. As crenças são ideias generalizadas e implícitas que fornecem aos atores sociais uma forma de interpretar a organização e o ambiente institucional (Baeta *et al.*, 2011). Este reflete o que a sociedade vê como maneiras corretas de

se organizar e se comportar. A legitimidade é defendida como percepção geral em que as ações de uma organização são desejadas, corretas e apropriadas dentro do sistema de normas, valores e crenças do ambiente (Richard, 2014).

Dimaggio e Powell (1991) observaram que a legitimidade de uma organização está associada ao nível de incorporação de regras e crenças institucionalizadas. Constataram que a legitimação raramente relaciona-se com a eficiência, sendo adstrita a processos cognitivos e culturais implementados definitivamente no campo organizacional. Isto influencia nesse processo de homogeneização, ou seja, as organizações tornam-se cada vez mais isomórficas.

A Nova Sociologia Institucional considera que as instituições são constituídas de estruturas cognitivas, normativas e regulatórias, de modo a permitir estabilidade e significado ao comportamento social. Quando estas são adotadas pelas organizações as tornam socialmente legítimas. Temos então as dimensões da legitimidade organizacional (Scott, 2001).

Seguindo o entendimento exposto anteriormente, auferiu-se que o fundamento da legitimidade regulatória está na concordância com as regras, leis ou regimentos. A legitimidade normativa, por seu turno, procede dos valores da sociedade ou do ambiente social organizacional. Por fim, a legitimidade cognitiva se baseia na conformidade com modelos e padrões socialmente aceitos no ambiente institucional (Scott, 1995).

Percebe-se que o Novo Institucionalismo considera a organização como um sistema aberto. Para sobreviver, esta organização deve manter-se sempre no meio em que se insere (Meyer; Rowan, 1977). Segundo a mencionada teoria, há influências nos meios local e social das organizações, ocasionando relações interorganizacionais que afetam as funções e os procedimentos operacionais praticados (Dimaggio; Powell, 1991).

Sob essa ótica, observa-se que os institucionalistas ligados à sociologia procuram expor as semelhanças flagrantes entre as organizações, tanto quanto à forma como pelas práticas institucionais. Segundo estes estudiosos, este processo de homogeneização está intimamente relacionado ao conceito do isomorfismo, um processo que força as instituições a se tornarem semelhantes em um ecossistema que apresenta condições ambientais similares (Dimaggio; Powell, 2005).

#### 2.2.4. O isomorfismo

No contexto da teoria institucional, o isomorfismo refere-se ao processo pelo qual as organizações tendem a se tornar semelhantes a outras organizações devido à pressão externa,



imitação de modelos de sucesso ou conformidade com normas e implicações profissionais. Isso ajuda a explicar porque muitas organizações dentro de um setor ou campo podem adotar estruturas e práticas semelhantes, independentemente de suas diferenças individuais. A permuta de relações organizacionais pode influenciar no surgimento de pressões. Neste contexto, as instituições tendem a não aceitar demandas das quais elas não dependem. Esta situação de dependência pode levar a uma mudança isomórfica (Thompson, 1967).

De acordo com os estudos de Baeta *et al.* (2011), geralmente os sociólogos pesquisadores da teoria institucional buscam explicar os isomorfismos institucionais, onde se percebe as semelhanças organizacionais entre instituições, sejam elas na forma ou nas práticas.

Os processos e os atores racionais permitem que suas organizações se tornem mais semelhantes à medida que as transformam, de modo que ocorre alguma forma de seleção natural cuja seletividade opera para deletar os formatos de organizações que não se adaptarem. Este fenômeno de convergência progressiva das organizações é denominado isomorfismo, o qual termina por forçar as organizações a se tornarem semelhantes em um ecossistema que apresenta condições ambientais similares (Dimaggio; Powell, 2005).

Baeta *et al.* (2011) realizaram uma pesquisa na UFMG embasada pela teoria institucional, para verificar como a implementação da política e atenção à saúde do servidor público federal é institucionalizada. Evidenciou-se a presença de todos os processos de homogeneizações isomórficas. E também sob a ótica da Teoria Institucional e na perspectiva do isomorfismo, Rodrigues e Machado (2021) analisaram a atuação das Auditorias Internas em universidades públicas federais.

O isomorfismo retrata a disposição que determinada unidade possui de semelhança quanto ao ambiente institucional, no que diz respeito à forma e a estrutura (Zucker, 1988). O isomorfismo pode surgir por motivos diversos. Meyer (1979) e alguns autores consideraram que havia dois tipos de isomorfismo: o institucional e o competitivo.

Percebeu-se, portanto, que as organizações, quando atuam em uma mesma área de outras, tornam-se semelhantes. Este fenômeno foi definido como isomorfismo institucional e apresenta três mecanismos distintos: o coercitivo, o mimético e o normativo. Embora seja possível mais de um mecanismo atuar concomitantemente com outro(s), cada tipo compreende um processo isolado (Dimaggio; Powell, 1991; Hawley, 1968).

Esta classificação descreve as diferentes formas dos movimentos organizacionais em direção à similaridade. Assim, Dimaggio e Powell (2005), para entenderem a condução desses mecanismos aos supostos resultados, identificam esses três processos de mudanças isomórficas institucionais e seus gatilhos.

O isomorfismo coercitivo resulta de problemas da legitimidade e das influências políticas, por meio de pressões formais e informais praticadas por uma organização em relação à outra. Estas pressões podem ser exercidas sob uma condição de dependência ou de autoridade. A legislação, por exemplo, pode influenciar o comportamento e a cultura organizacional. Desta forma, tem-se como exemplo deste tipo de isomorfismo no serviço público as transformações organizacionais causadas por pressão governamental fundamentada em normas (Dimaggio; Powell, 1991, 2005).

Portanto, esta forma acima de isomorfismo institucional provém de pressões culturais da sociedade e de pressões governamentais, estas exercidas principalmente por meio de leis e regulamentos (Dimaggio; Powell, 1999). Dimaggio e Powell (1983) relatam que o isomorfismo coercitivo ocorre também devido à determinação matriz às suas filiais, quando se exige padronização de filosofias, estruturas, metodologias e comportamentos, e não apenas por determinação governamental.

O segundo tipo de isomorfismo, o mimético, parte de respostas organizacionais padronizadas à incerteza ambiental, emulando-se práticas de outra organização para o enfrentamento. Estas organizações replicam outras entidades e refletem suas práticas, conscientemente ou não, tidas como bem-sucedidas ou consideradas mais legítimas (Dimaggio; Powell, 1991, 2005). Assim, nas situações de incerteza no meio em que atuam, pode acontecer esta forma de isomorfismo institucional. Neste momento, a organização inclina-se a imitar outras, as quais julga legítimas (Dimaggio; Powell, 1999).

Quatro artigos dos estudos anteriores abordaram o isomorfismo. Zambenedetti e Angonese (2020), Lopes *et al.* (2020), Baeta *et al.* (2011) e Rodrigues e Machado (2021). Para Baeta *et al.* (2011), o isomorfismo mimético decorre da adoção de procedimentos, práticas e arranjos organizacionais estruturais que prosperam e se institucionalizam em outras entidades ou grupos. O objetivo desta ação seria a redução da incerteza proveniente de imposições institucionais, objetivos concorrentes e adversidades tecnológicas.

Zambenedetti e Angonese (2020) analisaram o processo orçamentário de uma instituição pública federal sob a ótica do isomorfismo (Dimaggio e Powell) e da Teoria

Institucional. Lopes *et al.* (2020) pesquisaram as práticas em operação em sistemas de controle interno de municípios, em que os resultados indicam que mecanismos isomórficos coercitivos, miméticos e normativos são utilizados no processo de institucionalização de novas práticas.

Zambenedetti e Angonese (2020) lembram que, em um ambiente de incerteza ou incompreensão de tecnologias e objetivos, as organizações tentam imitar outras. Desta forma, tem-se uma vantagem para a instituição devido a economia na obtenção de uma solução ou procedimento já pensado e avaliado anteriormente (Dimaggio; Powell, 1983).

Há várias atividades do campo organizacional, a ser apresentado na próxima seção, que devem parecer legítimas. Estes trabalhos dentro das organizações são facilitados por mudanças estimuladas pelos processos isomórficos. O isomorfismo normativo está associado à profissionalização, entendida como um conflito coletivo entre membros de determinada ocupação na busca pela definição de condições e métodos de trabalho. Outro objetivo deste embate é o estabelecimento de uma base cognitiva e da legitimação para a autonomia ocupacional (Dimaggio; Powell, 1991, 2005).

De acordo com Dimaggio e Powell (1983), o objetivo do isomorfismo normativo é garantir o fornecimento de benefícios e serviços iguais para os envolvidos. As fontes de profissionalização são obtidas em graduações e em redes profissionais. Estas organizações sofrem influência do mercado, enfrentando pressões para aumentar a eficiência e a competitividade (Dimaggio e Powell, 1983).

Baeta *et al.* (2011) lembram que o grau de profissionalização é um elemento essencial para o entendimento das pressões normativas do ambiente organizacional. Este fator pode resultar da educação formal ou de requisitos para atuação em uma área. Sinteticamente, esta última forma de isomorfismo institucional provém do interesse de comunidades profissionais. Estas buscam criar regras e métodos com o objetivo de conceder legitimidade para suas ocupações (Dimaggio; Powell, 1999).

Sobre o assunto, Meyer e Rowan (1977) afirmam que muitas organizações utilizam-se de práticas de forma falha, inexistente ou inconsistente. Esta ocorrência é chamada pela teoria institucional de “dissociação” ou “desacoplamento” entre o que é executado por agentes e a estrutura. Estes autores perceberam que, quando as atividades dos indivíduos contradizem as exigências da conjuntura em evidência, há um risco da não institucionalização, pois a

instituição pode utilizar tais procedimentos apenas para a legitimação junto à sociedade (Meyer; Rowan, 1977).

Dimaggio e Powell (1999) afirmam que o isomorfismo normativo provém do interesse de comunidades profissionais que buscam criar regras e métodos com o objetivo de conceder legitimidade para suas ocupações. Por vezes, não há por parte dos membros de uma organização ligação com qualquer associação ou entidade profissional. Desta forma, este comportamento foi chamado por Meyer e Rowan (1977) de dissociação (*decoupling*), um dos conceitos da base conceitual da Teoria Institucional.

#### 2.2.5. O campo organizacional e a inovação

A teoria institucional salienta a importância das influências normativas e apresenta diversas perspectivas e abordagens com o intuito de explicar a estrutura organizacional (Tolbert; Zucker, 1999). No contexto dos estudos a respeito da mudança social e da comunidade, o campo organizacional é um conceito chave para a teoria institucional, erguendo-se como uma unidade essencial na associação dos níveis organizacional e societário (Dimaggio; Powell, 1986).

Silva, Guarido Filho e Rossoni (2010) classifica os campos organizacionais por meio de seis perspectivas teóricas. Dimaggio e Powell (1983) enxergam o campo como uma totalidade de organizações e atores relevantes que compartilham sistemas de significados comuns, reconhecendo relacionamentos e uma vida institucional, produzindo serviços ou produtos similares. Quando bem estruturado, o campo apresenta um cenário no qual os esforços racionais frente às incertezas e restrições provavelmente trazem à homogeneidade das estruturas, da cultura e dos resultados (Dimaggio; Powell, 2005).

Scott e Meyer (1983) veem o campo como uma arena com função social específica contendo um conjunto de organizações interdependentes. Hoffman (1999) reconhece o campo como um centro de diálogo e de discussão, com debates acerca de temáticas específicas. Vieira e Carvalho (2003) descrevem o campo como resultado da disputa de poder dinâmica por sua dominação.

Fligstein (1999) observa o campo organizacional como construções produzidas por organizações detentoras de poder. O campo formado por uma rede estruturada de relacionamentos está na visão de Powell, White, Koput e Owen-Smith (Silva; Guarido Filho; Rossoni, 2010). As instituições passam por mudanças procurando legitimar-se nos ambientes

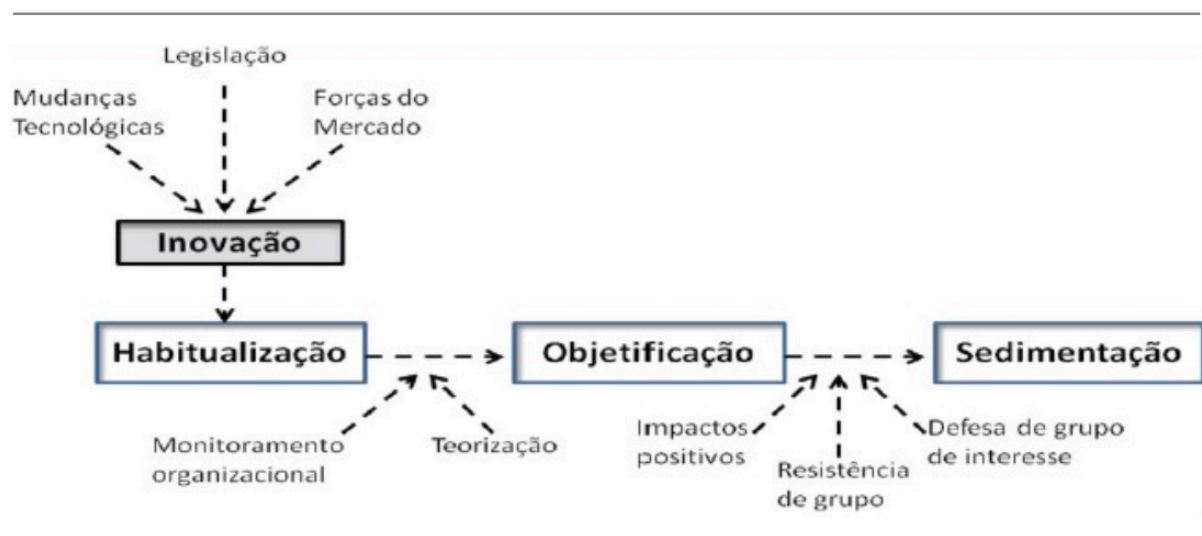
em que operam. Os principais objetivos deste processo geralmente são sobreviver e obter recursos (Dimaggio; Powell, 1983).

A legislação, que representa arranjos jurídicos novos, as mudanças tecnológicas, as quais podem significar uma reorientação técnica ou tecnológica e as forças de mercado, relacionadas aos fatores econômicos, são consideradas as causas principais que levam as organizações à inovação. Este processo, no campo organizacional, envolve a defesa de interesses dos envolvidos e fatores que impedem ou atrasam as transformações propostas (Guerreiro *et al.*, 2005; Pereira, 2012; Tolbert; Zucker, 1999).

Tal representação é abordada na Figura 1. Depois da inovação forja-se comportamentos que são organizados e formalizados como arranjos estruturais em resposta a problemas organizacionais. Esta primeira fase da institucionalização é chamada de habitualização. Passando pela semi-institucionalização (objetificação), para alcançar a total institucionalização (sedimentação), detecta-se a existência de influências dos grupos de interesses. Portanto, cada avanço de estágio depende de variáveis e influências que estão vinculadas aos impactos e a resistência à mudança frente à inovação. (Tolbert; Zucker, 1999).

Desta forma, as fases de institucionalização propostas por Tolbert e Zucker (1999) serão apresentadas por meio da Figura 1. Após a inovação, inicia-se a pré-institucionalização, estágio que envolve a criação dos novos arranjos estruturais. Há uma promoção pela instituição da inovação por meio de uma teorização, de modo que haja convergência entre a inovação e sua necessidade. Depois, tratando-se os problemas, busca-se um consenso social por meio da valorização da inovação (Tolbert; Zucker, 1999).

**Figura 1** - Processos inerentes à institucionalização.



Fonte: Tolbert; Zucker, 2006, p. 205.

Tolbert e Zucker (2006) convergem seus estudos na análise do processo de institucionalização apresentando forças causais importantes em diferentes etapas, conforme Figura 1. Elas detectam que determinados padrões de comportamento social podem estar mais suscetíveis à uma avaliação crítica. Por vezes são modificados ou até eliminados.

O artigo de Boff *et al.* (2008), averiguando a institucionalização de hábitos e rotinas em uma controladoria, concluiu que há interação do indivíduo-grupo e grupo-indivíduo mutuamente, onde cada indivíduo apresenta seus próprios hábitos e rotinas institucionalizadas. Estes influenciam e sofrem influência dos demais indivíduos da controladoria.

Destaca-se a importância das instituições no desenvolvimento de arranjos sociais com o objetivo de resolver variados problemas, tendo em vista que estas organizações são admitidas pela sociedade como entidades que criam “códigos comportamentais”. Estes podem, coletivamente, interceder interesses e diminuir as incertezas. Neste sentido, a utilização do *framework* de Análise Institucional e Desenvolvimento (IAD - *Institutional Analysis and Development Framework*), modelado por Elinor Ostrom pode ajudar no conhecimento e a compreender sistemas institucionais complexos, permitindo o estudo de características e ações institucionais as quais influenciam na definição de resultados e estratégias (Ostrom; Cox, 2010; Ostrom, 2011).

Dentre os estudos selecionados para servir de base para esta pesquisa, dois artigos dos estudos anteriores abordaram a inovação (mudanças) no campo organizacional numa perspectiva semelhante, por meio de entrevistas semiestruturadas e análise de conteúdo, tendo como base teórica o modelo do processo de institucionalização elaborado por Tolbert e Zucker (1999).

Voltarelli, Martelo, Toigo e Zanchet (2018) analisaram os fatores motivadores do processo de mudança do controle orçamentário da Fundação Parque Tecnológico de Itaipu, onde está sendo implementado um setor de Controladoria. As mudanças proporcionaram resultados positivos. Houve uma promoção do desenvolvimento científico, tecnológico e da inovação no ecossistema do Parque. As áreas beneficiadas identificadas foram o controle dos recursos, tomada de decisão e transparência na prestação de contas.

Lisboa, Luz, Vender, e Lunkes (2018) verificaram que o modelo de avaliação de desempenho em uma Coordenadoria pública responsável pelo sistema de controle interno já passou pela pré-institucionalização, ou seja, a decisão pela mudança já havia sido tomada. A

semi-institucionalização seria o próximo passo. Os fatores de resistência à mudança foram verificados na perspectiva a respeito da inovação junto aos envolvidos no processo. Conclui-se que o modelo de avaliação de desempenho encontrava-se numa fase em que surgem as resistências à inovação.

#### 2.2.6. O Processo de Institucionalização

A inovação dos núcleos a serem estudados é um exemplo para Mintzberg (2007), quando o autor define “instituição” como um organismo flexível e receptivo das necessidades. Olhando para os NCIs ainda por analogia, entendemos porque, para Fachin e Mendonça (2003), esta perspectiva descreve como as organizações continuam a existir e obtêm sucesso por meio da concordância entre uma organização e as expectativas de seu ambiente institucional.

A legitimação de novas práticas parte da invenção ou adoção por um grupo de organizações empenhadas em solucionar determinado problema técnico. A institucionalização destas práticas é realizada em estágios (Tolbert; Zucker, 1999). Inicialmente, elas sofrem um processo de formalização, permitindo a transferência de conhecimento para novos membros ou para outras organizações (Zucker, 1991).

Depois, os decisores das organizações passam a julgar estas novas práticas como válidas. Assim, um crescente número destas entidades atribui mais valores às práticas que nasceram. Este conhecimento assimilado é distribuído de modo que torna-se menor o esforço necessário para a adoção destas novas práticas e dos novos conceitos por outras organizações, tornando-se, com o tempo, “institucionalizados” (Tolbert; Zucker, 1996; Tolbert; Zucker, 1999).

Os chamados empreendedores institucionais são fundamentais para os processos institucionais (Dimaggio, 1988). Este grupo de atores organizacionais inovadores guia o processo de institucionalização, pois se sabe que este facilita a ação daqueles. A tendência é que as novas práticas passem a ser amplamente aceitas e consideradas essenciais para a organização (Tolbert; Zucker, 1996), até que adquiram também a legitimidade normativa (Tolbert; Zucker, 1999).

“Institucionalizar” significa inculcar valor além das exigências técnicas da tarefa desempenhada. A organização possui uma estrutura institucionalizada quando seus membros ou grupo social consideram-na eficaz e essencial. Outrossim, a institucionalização pode caracterizar-se por processos cognitivos e simbólicos, e não só racionais, o que a direciona

para as normas reconhecidas por este grupo. Nesta perspectiva, o processo de institucionalizar significa tipificar ações que se tornaram habituais por determinados atores. Estes hábitos de executar certas ações tornam-se comportamentais e os atores escolhem e adotam tais comportamentos com a finalidade de resolver problemas e conflitos (Tolbert; Zucker, 1998, 1999).

De acordo com Guerreiro *et al.* (2005), para ser considerado instituído, um hábito necessita, embora sem unanimidade de regras que estão aceitas e estabelecidas, apresentar finalidade e significado coletivo perante o grupo. Intimamente ligado ao conceito de rotina, os hábitos estão na esfera pessoal, enquanto elas podem abarcar um conjunto de pessoas, tornando-se os mais importantes componentes institucionais. Guerreiro *et al.* (2005, p. 99), resume o conceito de rotinas afirmando que são “hábitos formalizados e institucionalizados que incorporam comportamentos baseados em regras”.

A institucionalização é um processo no qual atores individuais manifestam o que se define como real socialmente (Zucker, 1991). Para elucidar a identidade organizacional e criar um ambiente socialmente estável, o processo de institucionalização passa pela padronização de comportamentos e relações sociais dos envolvidos (Clegg; Hardy, 2006).

Para Tolbert e Zucker (1999), a permanência e o contínuo uso e manutenção da estrutura no decorrer da passagem de gerações de integrantes da organização é fundamental para a total institucionalização. Como mencionado, as inovações são provocadas por pressões da legislação, avanço tecnológico e forças do mercado. Segundo as autoras, a primeira fase de três estágios da institucionalização (Quadro 2) é a habitualização. Esta fase está ligada à geração de novos arranjos estruturais, ou inovações, em resposta a problemas organizacionais específicos, correspondendo ao estágio de pré-institucionalização (Tolbert; Zucker, 1999).

**Quadro 2 - Fases da Institucionalização**

<b>Fase</b>	<b>Descrição</b>
Habitualização	Processo em que alguns estímulos formam uma base empírica. A norma pode adquirir significado próprio nesse momento. Consequentemente, pode obter-se a impessoalidade. Por apresentarem menos desgaste de recursos, tornam-se habituais;
Objetificação	Neste momento, a norma passa a ser generalizada pelo seu significado intrínseco à estrutura normativa. Esta é difundida para todos os membros da organização;
Sedimentação	Neste momento a norma está sedimentada completamente. Consequentemente, ela está institucionalizada na organização.

Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 206).



As autoras propõem que a fase de habitualização seja iniciada para responder a problemas institucionais pontuais e temporários, colocando-se em prática estes novos arranjos estruturais, que deverão ser padronizados pela instituição. Nesta fase, determinados estímulos formam uma base empírica. A norma pode adquirir significado próprio nesse momento, de forma a dar espaço para a impessoalidade (Tolbert; Zucker, 1999).

Considerando-se que na fase de habitualização toma-se uma decisão pela mudança, o próximo passo é a objetificação. Também denominada de objetivação, esta etapa está relacionada com as estratégias usadas para se implementar a inovação (Tolbert; Zucker, 1999).

A objetificação envolve o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os decisores da organização a respeito do valor da estrutura e a crescente adoção pelas organizações com base nesse consenso. Trata-se de uma forma de monitoramento organizacional. Após a aquisição de evidências, avalia-se o risco da inovação e da teorização, além da definição do suposto problema organizacional e a justificativa para o novo arranjo estrutural com o objetivo de solucioná-lo (Tolbert; Zucker, 1999; Guerreiro *et al.*, 2005).

De acordo com Tolbert e Zucker (1998), a teorização inexiste na fase de habitualização e decai na sedimentação, ficando a ocorrência de marcante atividade na objetificação. Neste estágio, a norma passa a ser generalizada pelo seu significado intrínseco à estrutura normativa. Esta é difundida para todos os membros da organização. Portanto, de forma resumida, a objetificação envolve um movimento direcionado a disseminação e permanência da mudança e da estrutura (Tolbert; Zucker, 1999).

Por fim, a fase de sedimentação apoia-se na continuidade histórica da estrutura e em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização. Essa última fase sujeita-se a variados fatores, a favor ou contra a institucionalização. Ao totalizar esta fase, significa que a norma está sedimentada completamente, ou seja, a inovação foi totalmente institucionalizada no ambiente, tornando-a parte da estrutura organizacional. Portanto, a estrutura resta institucionalizada no ambiente organizacional (Guerreiro *et al.* 2005; Tolbert; Zucker, 1999).

Os indivíduos podem questionar, ou não, as normas e as regras do ambiente organizacional. Eles podem agir racionalmente, ponderando tudo, ou simplesmente aceitar o que for imposto. No paradigma da teoria institucional, Tolbert e Zucker (1999) pressupõem

que os indivíduos preocupam-se com o amparo de seus interesses e não com a racionalidade, acatando as normas estabelecidas sem prévia reflexão.

Rodrigues e Machado (2021) resumem o que ocorre na fase de sedimentação afirmando que a difusão da estrutura é virtualmente completada, propagando-se e perpetuando-se por todo o ambiente. Para Tolbert e Zucker (1998), esta “completa sedimentação” depende da baixa resistência destes agentes que não concordam com a inovação.

Em vista da Teoria Institucional, admitindo-se a existência de interação e reciprocidade entre os indivíduos em certa organização, regras e normas comportamentais necessitam respeitar as condutas consideradas aceitas. Nesta lógica, os indivíduos lotados em um NCI, os quais são dotados de certos comportamentos, passarão a compor o comportamento do próprio núcleo.

### **2.3. Estudos anteriores**

Para identificar como os estudos anteriores têm abordado a Teoria Institucional, principalmente quanto ao processo de institucionalização do controle interno na administração pública, foi realizada uma revisão da literatura. Neste intento, realizou-se um levantamento de artigos publicados e indexados nas bases de dados disponíveis na biblioteca eletrônica ANPAD-SPELL (Sistema de Publicações da ANPAD - *Scientific Periodicals Electronic Library*), um repositório de artigos científicos, de modo a promover uma revisão integrada da literatura nacional na área pública, por meio de uma coleta de dados que ocorreu em março de 2022, com atualização em setembro de 2023.

A escolha e utilização da plataforma ANPAD-SPELL para esta pesquisa pode ser justificada por diversos motivos, como a aderência à proposta do estudo. A Spell é uma base de dados com grande volume de periódicos indexados e pesquisas produzidas no Brasil, no que tange às ciências sociais aplicadas e, em particular, às produções científicas das ciências da administração no âmbito público. A plataforma tem na data atual mais de 65.000 documentos indexados, registrado-se mais de 15 milhões de downloads e superando os 43 milhões de acessos aos seus periódicos científicos (SPELL, 2023).

A relevância temática e a fundamentação teórica também são pontos importantes da plataforma. O SPELL comporta grande quantidade de temas relacionados à Administração e áreas afins, por isso encontram-se artigos relevantes para embasar a pesquisa. Ela permite o acesso e análise de estudos essenciais abordados no tema de pesquisa, auxiliando no

embasamento da argumentação. Portanto a ANPAD-SPELL se mostra prestigiada na socialização e disseminação dos artigos científicos, principalmente nas áreas de Administração e afins (ANPAD-SPELL, 2023; Atamanczuk; Siatkowski, 2019).

Trata-se de um sistema de indexação, pesquisa e disponibilização de produção científica, com expressiva presença de material na área de Administração Pública. Desta forma, o SPELL tem o objetivo de promover o acesso, a organização, a disseminação e a análise da produção científica. Este sistema está organizado em uma base de dados única que acumula um significativo acervo de conhecimento e proporciona acesso livre a usuários interessados na produção científica (ANPAD-SPELL, 2023).

Quanto à qualidade das fontes e ao atendimento dos padrões acadêmicos, a plataforma acolhe uma imensa quantidade de artigos científicos revisados por pares, fator que assegura a qualidade e atualização das fontes de pesquisa disponíveis. No banco de dados SPELL há um indexador com indicadores de impacto que são utilizados na classificação de periódicos do Qualis/Capes da área de Administração Pública. Por fim, o Spell está vinculado à Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – ANPAD (ANPAD-SPELL, 2023; Fagundes; Schreiber, 2020).

Há um motivo para a restrição quanto à área pública. Os controles internos das áreas privada e pública seguem fundamentos semelhantes, como fornecer uma garantia razoável de que os objetivos das entidades estão sendo alcançados. Contudo, na Administração Pública, o processo é conduzido por agentes públicos, os quais detêm prerrogativas e princípios que são inerentes àquela, tornando este modelo de controle interno peculiar (Meirelles, 2020).

Focou-se em um conjunto restrito de periódicos fundamentais para o desenvolvimento temático da pesquisa: analisar o processo de institucionalização dos núcleos de controle interno na administração pública do estado do Piauí. Deste modo, nos moldes de um estudo bibliométrico, busca-se nesta revisão da literatura os artigos mais relevantes publicados sobre um tema de pesquisa, a partir de um apanhado de referências bibliográficas variadas do meio científico (Cunha, 1985).

Estabeleceu-se como base teórica a Teoria Institucional. Buscou-se as abordagens na literatura brasileira relacionadas à teoria em artigos nas diversas áreas do conhecimento. Para isto, a pesquisa tentou revelar e descrever o estado da arte a respeito da teoria institucional na literatura de pesquisas no Brasil (Botelho; Cunha; Macedo, 2011).

Logo constatou-se uma escassez de resultados em buscas com base nos títulos e nas palavras-chave envolvendo a temática. Optou-se então pela procura nos resumos, considerando-se não apenas artigos que citavam especificamente as expressões “teoria institucional” e “controle interno”, mas também artigos que faziam referência simultânea a esta teoria e a termos que estão dentro do contexto do controle público. Desta forma, não adotou-se um marco cronológico para selecionar os estudos. O objetivo foi aumentar o espectro de achados e realizar uma revisão integrada da literatura.

Nesse sentido, buscou-se combinações entre a teoria institucional e o controle interno, focando-se no setor e no controle públicos, aplicando-se nas buscas os termos (e operadores lógicos) em língua portuguesa como: “teoria institucional”, “controle interno”, “auditoria interna”, “controladoria”, “institucionalização”, “gestão pública”, “controle”, “administração pública”, “serviço público” e “setor público”.

O objetivo desta seção é identificar a evolução das pesquisas que tratam sobre as temáticas teoria institucional e controle interno. Por meio da revisão da literatura, busca-se caracterizar as principais abordagens teóricas e conceitos chaves que envolvem os referidos temas e seus correlatos. Os resultados da busca estão representados no Quadro 3. No total foram obtidos 85 (oitenta e cinco) resultados, somando-se todas as combinações de buscas. Procedeu-se então a exclusão de artigos que saíram em mais de uma busca, ou seja, excluída as repetições de documentos nos resultados, a busca líquida totalizou 63 (sessenta e três) artigos.

**Quadro 3 - Resultado das buscas na Plataforma SPELL**

<b>Ord.</b>	<b>Data das Buscas</b>	<b>Local de Busca da Estrutura do Artigo e Palavras Chaves (Combinações)</b>	<b>Resultados</b>
1	15/03/22 e 12/09/2023	RESUMO controle interno E RESUMO teoria institucional	3
2	15/03/22 e 12/09/2023	RESUMO teoria institucional E RESUMO auditoria interna	3
3	15/03/22 e 12/09/2023	RESUMO teoria institucional E RESUMO controladoria	7
4	15/03/22 e 12/09/2023	RESUMO controle interno E RESUMO institucionalização	5
5	17/03/22 e 12/09/2023	RESUMO teoria institucional E RESUMO controle	24
6	17/03/22 e 12/09/2023	RESUMO teoria institucional E RESUMO gestão pública	12
7	17/03/22 e 12/09/2023	RESUMO teoria institucional E RESUMO administração pública	10
8	17/03/22 e 12/09/2023	RESUMO teoria institucional E RESUMO serviço público	5

9	17/03/22 e 12/09/2023	RESUMO teoria institucional E RESUMO setor público	16
TOTAL BRUTO (artigos podem aparecer em mais de uma busca)			85
<b>TOTAL LÍQUIDO (excluídas as repetições)</b>			<b>63</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2023).

Após os procedimentos de busca e o relatório de resultados, iniciou-se a leitura dos artigos com o intuito de selecionar aqueles que se alinhavam satisfatoriamente à temática. Para isso, os resultados e dados da busca acima foram organizados em uma planilha eletrônica contendo título, revista, autores, resumo, objetivos, pergunta de pesquisa, referencial teórico, metodologia da pesquisa, método para análise dos dados, resultados e conclusões.

Devido à complexidade e ao tamanho da planilha criada, optou-se por não apresentá-la aqui. Notou-se que, do total de artigos coletados, 4 (quatro) são estudos de revisão de literatura (Nascimento; Penz; Amorim; Mazon; Rossetto, 2014; Cintra; Amâncio-Vieira; Munck, 2017; Araújo; Flores; Santos; Cabral, 2019; Freitas; Frare; Gomes; Souza, 2021) e 59 (cinquenta e nove) são investigações empíricas.

Constatou-se também que determinados achados não tratavam diretamente da Teoria Administrativa Institucional ou apenas mencionaram conceitos, históricos e origens, como a economia institucional e o institucionalismo. Estes artigos foram excluídos para a manutenção do foco na teoria administrativa em estudo. Nesse sentido, foi realizada uma filtragem dos 59, sendo que 09 (nove) foram selecionados para servir de base para a pesquisa, os quais estão relacionados no Quadro 4 abaixo:

**Quadro 4 - Estudos Anteriores**

Ano	Autores	Título	Objetivos	Resultados	Contribuições
2008	BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIR O, R.	Institucionalização de Hábitos e Rotinas da Controladoria em Empresas do Estado de Santa Catarina	Investigar o processo de institucionalização de hábitos e rotinas nos grupos de indivíduos em controladorias empresariais do estado de Santa Catarina	Indicam que o indivíduo é o principal personagem na institucionalização destes hábitos e rotinas, com interação do indivíduo-grupo e do grupo-indivíduo mutuamente	Entendimento à luz da Teoria Institucional da institucionalização ou não de determinados hábitos e rotinas da controladoria, levando em consideração a cultura dos indivíduos que dela fazem parte, assim como a cultura da organização.
2011	BAETA, O. V.; MUCCI, C. B. M. R.; MOREIRA, N. C.	O Institucionalismo Sociológico na Implementação da Política e Atenção à Saúde do Servidor Público de uma Instituição Federal de Ensino Superior	Verificar como a implementação da política e atenção à saúde do servidor público federal foi institucionalizada na Universidade Federal de Viçosa	Evidenciação da presença de todos os processos de homogeneizações isomórficas	O institucionalismo com ênfase sociológica contribuiu para verificar valores compartilhados, busca de legitimidade e isomorfismo na análise da representação dos TNS quanto às ações para a

		de Minas Gerais			implementação da política no seu ambiente institucional, com maior preponderância na estrutura da UFV.
2017	SOUSA, R. G.; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M.	Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada	Identificar como as organizações têm implementado o conceito e as principais dimensões do controle interno	Indicam que o conceito de controle é identificado principalmente em sua forma funcional e os achados apontam para a dificuldade da absorção e institucionalização destes conceitos e das dimensões centrais estruturadas para a gestão dos controles.	Ampliação do referencial teórico sobre o tema e apresenta um desenho e uma análise, ainda que limitada, do cenário da gestão dos controles, a partir da visão de seus atores organizacionais, nos segmentos público e privado.
2018	LISBOA, FV; LUZ, IP; VENDER, FF; LUNKES, RJ	Fatores de Resistência no Processo de Implementação de um Modelo de Avaliação de Desempenho em um Órgão Público: Coordenadoria responsável pelo sistema de controle interno	Examinar os fatores de resistência à implementação de um modelo de avaliação de desempenho em uma Coordenadoria pública responsável pelo sistema de controle interno	Os achados apontam insegurança ontológica, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e decoupling como fatores de resistência para a implementação do modelo. O poder institucional e a confiança não se caracterizam como fatores limitadores.	Na avaliação de desempenho do setor público, ampliando a literatura dos fatores que explicam o uso dos modelos. Para a Teoria Institucional na discussão da institucionalização dos instrumentos de controle, explorando o entendimento dos fatores de resistência que fazem parte do contexto social das organizações.
2018	SILVA JUNIOR, A. F. A.; MARINHO, L. L. C.	A institucionalização da atividade de auditoria interna no Poder Executivo Federal	Investigar a atividade da auditoria interna (AAI) no âmbito do Executivo Federal brasileiro e analisar se o nível de capacidade em que se encontra indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas, a partir da aplicação do Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM).	Apontam que a aplicação do modelo permitiu a identificação de pontos de melhoria nos processos de auditoria interna atualmente desenvolvidos pela SFC (a AAI exercida não alcançou o nível de capacidade 2).	Identificação de pontos de melhoria nos processos de auditoria interna atualmente desenvolvidos pela SFC, além do nível de capacidade.
2018	VOLTARELLI, F. R.; MARTELO, J. R.; TOIGO, L. A.; ZANCHET, A.	O Orçamento como Ferramenta de Gestão de Recursos Financeiros no Parque Tecnológico da Itaipu Sob a Ótica da Teoria Institucional	Investigar os fatores motivadores do processo de mudança do controle orçamentário da Fundação Parque Tecnológico de Itaipu	Conclui-se que as mudanças estão sendo seguidas e acompanhadas de forma contínua, resultando na melhoria na tomada de decisão e transparência dos recursos.	Demonstração de como as mudanças no controle orçamentário e criação do setor de controladoria na organização ocorreram.
2020	LOPES,GB; VALADARE S,JL; AZEVEDO, RR; BRUNOZI JÚNIOR, AC	Evidências de Isomorfismo e Decoupling na Gestão de Controladorias Municipais do Estado de Minas Gerais	Investigar as práticas em operação em sistemas de controle interno de municípios, buscando fatores que explicariam a institucionalização nos governos municipais de Belo Horizonte e Uberlândia	Indicam que mecanismos isomórficos coercitivos, miméticos e normativos são utilizados no processo de institucionalização de novas práticas de controle interno. Estas são adotadas sobretudo em decorrência de pressões e monitoramento de órgãos externos de controle.	Discute e apresenta resultados sobre como ocorre a atuação do controle interno em duas prefeituras, apresentando a reflexão do cerimonialismo e do isomorfismo na administração pública, especificamente em setores de controladorias municipais.
2020	ZAMBENE DETTI, L.; ANGONESE, R.	O Processo Orçamentário de uma Instituição Pública Federal de Ensino sob a Ótica	Analisar o processo orçamentário de uma instituição pública federal de ensino sob a ótica do isomorfismo	Os achados da investigação apontaram que o processo orçamentário é influenciado pelos três	Teórica: Exploração da dimensão sociológica que envolve a ferramenta do orçamento público, estudado como um instrumento de

		do Isomorfismo		tipos de isomorfismo: o coercitivo, que se destacou, o mimético e o normativo, este menos explorado.	controle gerencial. Mostrando o avanço de estudos através desta visão ampliam a maneira com que o fenômeno é observado. sócio-econômicos. Prática: Ampliação da compressão da relação entre o isomorfismo e o processo orçamentário, permitindo aos gestores respostas que expliquem e norteiem a prática orçamentária.
2021	RODRIGUE S, R	Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras	Analisar a atuação das auditorias internas em universidades públicas federais.	Os resultados indicam que as atividades desenvolvidas visam os controles da gestão e focam as auditorias de gestão e operacional, e que a auditoria interna moderna avalia o processo de gestão de riscos e governança da entidade no intuito de atender as necessidades da organização e assessorá-la.	Teóricas e práticas: Comprova que o foco dos trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna moderna consiste em avaliar o processo de gestão de riscos e governança da entidade no intuito de atender as necessidades da organização e assessorá-la, apresentando dados empíricos mais detalhados e estudos comparativos sobre a extensão dos tipos de auditoria e as suas práticas.

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Como observado, o quadro de estudos anteriores selecionados acima organiza-se por ordem cronológica. Interessante observar que a maioria dos estudos utilizados como base por possuírem temas afins são do período correspondente aos anos de 2017 (um artigo) a 2021 (um artigo). Sem utilização de qualquer critério por data, apenas por tema, foram selecionados 3 (três) artigos de 2018 e 2 (dois) de 2020. Os outros dois datam de 2008 e 2011 respectivamente. Após a atualização de buscas em setembro de 2023 não selecionou-se nenhum novo artigo para complementar a base.

A primeira pesquisa relacionada é a de Boff, Beuren e Guerreiro (2008). Ela investiga o processo de institucionalização de hábitos e rotinas nos grupos de indivíduos, por meio de uma pesquisa exploratória e abordagem qualitativa em controladorias empresariais do estado de Santa Catarina. Depois da execução de perguntas fechadas de um questionário com as respectivas respostas dos responsáveis pela controladoria, os resultados indicam que o indivíduo é o principal personagem na institucionalização destes hábitos e rotinas, com interação do indivíduo-grupo e do grupo-indivíduo mutuamente.

Baeta, Mucci e Moreira (2011) realizaram uma pesquisa para verificar como a implementação da política e atenção à saúde do servidor público federal foi institucionalizada na Universidade Federal de Viçosa. Os dados foram coletados por meio de entrevistas junto

aos servidores técnicos da área de saúde ocupacional, seguido da análise de conteúdo, evidenciando a presença de todos os processos de homogeneizações isomórficas.

Por meio de um *survey*, Sousa, Souto e Nicolau (2017) buscaram identificar como as organizações têm implementado o conceito e as principais dimensões do controle interno. Os resultados indicaram que o conceito de controle é identificado principalmente em sua forma funcional e os achados apontam para a dificuldade da absorção e institucionalização destes conceitos e das dimensões centrais estruturadas para a gestão dos controles.

Lisboa, Luz, Vender, e Lunkes (2018) examinaram os fatores de resistência à implementação de um modelo de avaliação de desempenho em uma Coordenadoria pública responsável pelo sistema de controle interno, tendo como base teórica o modelo do processo de institucionalização elaborado por Tolbert e Zucker (1999). Houve entrevistas semiestruturadas com os servidores do setor e análise dos documentos de elaboração do modelo. Os achados apontam insegurança ontológica, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e *decoupling* como fatores de resistência para a implementação do modelo. O poder institucional e a confiança não se caracterizam como fatores limitadores.

Em uma pesquisa qualitativa, Silva Junior e Marinho (2018) investigaram a atividade da auditoria interna (AAI) no âmbito do Executivo Federal brasileiro. O estudo propôs analisar se o nível de capacidade em que se encontra indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas, a partir da aplicação do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM). Os resultados apontaram que a aplicação do modelo permitiu a identificação de pontos de melhoria nos processos de auditoria interna atualmente desenvolvidos pela SFC (a AAI exercida não alcançou o nível de capacidade 2).

Voltarelli, Martelo, Toigo e Zanchet (2018) realizaram pesquisa qualitativa para investigar os fatores motivadores do processo de mudança do controle orçamentário da Fundação Parque Tecnológico de Itaipu, por intermédio da implementação do setor de Controladoria do orçamento, sob a ótica da teoria institucional. Os autores concluíram que as mudanças estão sendo seguidas e acompanhadas de forma contínua, resultando na melhoria na tomada de decisão e transparência dos recursos.

Pesquisa de Lopes, Valadares, Azevedo e Brunozi Júnior (2020) investigou as práticas em operação em sistemas de controle interno de municípios, buscando fatores que explicariam a institucionalização nos governos municipais de Belo Horizonte e Uberlândia. Os resultados indicam que mecanismos isomórficos coercitivos, miméticos e normativos são



utilizados no processo de institucionalização de novas práticas de controle interno. Estas são adotadas sobretudo em decorrência de pressões e monitoramento de órgãos externos de controle.

Pesquisa de Zambenedetti e Angonese (2020) analisou o processo orçamentário de uma instituição pública federal de ensino sob a ótica do isomorfismo, junto a seis campi da instituição. Os achados da investigação apontaram que o processo orçamentário é influenciado pelos três tipos de isomorfismo: o coercitivo, que se destacou, o mimético e o normativo, este menos explorado.

Sob a ótica da Teoria Institucional e na perspectiva do isomorfismo, Rodrigues e Machado (2021) analisaram a atuação das auditorias internas em universidades públicas federais. Os resultados indicam que as atividades desenvolvidas visam os controles da gestão e focam as auditorias de gestão e operacional, e que a auditoria interna moderna avalia o processo de gestão de riscos e governança da entidade no intuito de atender as necessidades da organização e assessorá-la.

A análise dos estudos anteriores teve função essencial e influência no desenvolvimento desta pesquisa. A partir da revisão da literatura refletiu-se a respeito da delimitação do tema, das limitações do estudo, da confirmação da perspectiva teórica escolhida e, principalmente, da metodologia a ser utilizada. Observando as metodologias aplicadas nos artigos, verifica-se que os autores normalmente recorrem à observação, à análise documental e aos *softwares* de apoio (Rodrigues; Machado, 2021; Baeta *et al*, 2011).

Como pode ser observado nos estudos selecionados, a abordagem e tipologia geralmente é qualitativa, exploratória e descritiva. Nesse sentido, seis artigos dos nove selecionados foram realizados com estudo de caso (Baeta *et al*, 2011; Sousa *et al* 2017; Voltarelli *et al*, 2018; Lisboa *et al*, 2018; Zambenedetti; Angonese, 2020; Lopes *et al*, 2020). A maioria das pesquisas, utilizou como instrumento de coleta de dados a entrevista semi-estruturadas (Baeta *et al*, 2011; Lisboa *et al*, 2018; Silva Júnior; Marinho, 2018; Voltarelli *et al*, 2018; Lopes *et al*, 2020; Zambenedetti; Angonese, 2020), com exceção de dois artigos, os quais utilizaram os questionários (Boff *et al*, 2008; Sousa *et al* 2017).

Desta forma, devido à teoria utilizada como base e ao modelo de entrevista para coleta de dados, o qual foi adaptado para este estudo, a pesquisa qualitativa em auditorias internas inseridas nos órgãos da Administração Pública Indireta realizada por Dias (2018) foi também referenciada neste estudo. O objetivo geral de Dias foi analisar o processo de

institucionalização da auditoria interna em uma universidade federal, na perspectiva de auditores e gestores, à luz da Teoria Institucional, com apoio do modelo proposto por Tolbert e Zucker (1998).

Os resultados da pesquisa de Dias (2018) revelam uma adesão limitada ao estágio de rotinização e moderada nos estágios de tangibilização e consolidação do processo de institucionalização. A auditoria interna apresenta uma boa estrutura física e capacidade técnica, mantém procedimentos organizados e está em conformidade com leis e regulamentos. No entanto, precisa esclarecer seus objetivos e práticas na universidade, melhorar o monitoramento das recomendações emitidas e ampliar o acesso a programas e sistemas de informação para melhor monitoramento e cruzamento de dados.

De toda forma, algumas pesquisas selecionadas mostram que os sistemas e unidades de controle interno, de auditoria ou de controladoria inseridos nas organizações ainda necessitam de apoio da gestão, de autonomia (Lopes *et al.*, 2020), apoiar à governança (Rodrigues; Machado, 2021 e à gestão (Lisboa *et al.*, 2018) e de reconhecimento (Lopes *et al.*, 2020) ou aceitação (Lisboa *et al.*, 2018) dentro do seu ambiente social:

Além disso, conjugado às dificuldades inerentes à pouca interação com organizações, a falta de autonomia nas atividades é outro fator identificado como importante dificultador à adoção de práticas de controle interno. Constatou-se que o setor de controle interno do município de Uberlândia possui pouca autonomia em suas atividades [...] No caso da Controladoria de Uberlândia, têm-se como principal ponto passível de melhoria a baixa autonomia do setor, que gera implicações na independência de suas atividades de controle. Essa constatação foi levantada por meio das evidências coletadas nas entrevistas e pelo próprio organograma do município, que vigora desde 1994, e que dispõe o órgão da Controladoria como subordinado ao Prefeito Municipal e ao Secretário Municipal de Governo, em desacordo com o já consolidado pela literatura (Lopes et al, 2020, p.107).

Retratando tal evolução, a AUDIN deve refletir sobre a adoção de estratégias e práticas para que atue mais como instância interna de apoio à governança nos órgãos, buscando desenvolver o SCI, com o fito de aperfeiçoá-lo, e o assessoramento à alta gestão, tanto no processo de tomada de decisões como no cumprimento de objetivos e metas, pois transformam a AUDIN em uma ferramenta proativa produzindo informações e relatos gerenciais, conforme a demanda necessária (Rodrigues; Machado, 2021, p.18).

Ao serem questionados sobre o porquê de ainda não ter sido implementado uma ferramenta de apoio à gestão no setor, os servidores afirmaram que a falta de conhecimento sobre os modelos de apoio à gestão é um fator essencial para a não Implementação (Lisboa et al, 2018, p.103).

Constatou-se que a insegurança ontológica, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e decoupling são fatores de resistência para a implementação do modelo de avaliação de desempenho na Coordenadoria em estudo (Lisboa et al, 2018, p.105).

Como discutido por Azevedo (2016), a resistência pela aceitação de novas práticas pode ser decorrente da falta de teorização que essas estão recebendo pelo condutor da introdução da nova prática. Os atores, por não entenderem a nova lógica

proposta, tendem a resistir à sua adoção, causando impedimento na adoção, ou adoção cerimonial (Lopes et al, 2020, p.107).

Interessante notar que, dentre as citações, destaca-se a falta de autonomia e de conhecimento como obstáculos para a implementação eficaz de práticas de controle interno em órgãos governamentais. Além disso, a falta de conhecimento sobre modelos de gestão e a resistência à mudança são identificadas como fatores que dificultam a implementação de novas práticas e modelos de avaliação de desempenho. A importância de estratégias proativas e de apoio à governança é ressaltada como um caminho para aprimorar o Sistema de Controle Interno e para superar as barreiras identificadas.

Percebe-se que não foi encontrado um estudo sob à luz da Teoria Institucional em núcleos de controle interno vinculados tecnicamente à uma Controladoria-Geral do Estado, abrangendo o modelo de controle interno nos moldes do governo estadual piauiense. Destacou-se ainda as dificuldades desta pesquisa em localizar, nos estudos anteriores, artigos com temáticas e cenários semelhantes para fornecer um suporte teórico com o objetivo de criar uma base de conhecimento.

### **3. METODOLOGIA**

Uma pesquisa pode ser considerada uma atividade básica e científica na busca pela revelação da realidade, por meio de um processo permanente (Minayo, 2007). Podemos ter dimensões para descrever o processo de pesquisa. A primeira dimensão trata do delineamento da pesquisa conforme os seus princípios estratégicos. A segunda dimensão é a escolha do método de coleta de dados. Na terceira há o tratamento analítico dos dados (Bauer; Gaskell, 2002).

Pretendeu-se com este trabalho suscitar questões a serem debatidas a respeito do tema. Para tanto, buscou-se na literatura informações que viabilizem a execução da pesquisa, estudando-se o problema a partir de um referencial teórico, contido em publicações e material documental. A pesquisa é descritiva e estuda fatos, fenômenos e ocorrências relacionados ao tema em estudo. No entanto, foram estabelecidos critérios, métodos e técnicas, além da coleta de dados primários, por meio da realização de entrevistas semi-estruturadas, cujo roteiro foi elaborado a partir dos constructos da Teoria Institucional (Tolbert; Zucker, 1998; Dimaggio; Powell, 1999).

Nesta seção, são apresentados a tipologia, a unidade de análise, os participantes de pesquisa, as limitações da pesquisa, a delimitação e o constructo da pesquisa, bem como as estratégias para a coleta e análise dos dados, além do instrumento de coleta.

#### **3.1. Tipologia da pesquisa**

A partir da definição do problema de pesquisa “Como se caracteriza o processo de institucionalização dos núcleos de controle interno na administração pública do estado do Piauí, sob a perspectiva da Teoria Institucional?”, delineou-se uma abordagem qualitativa com base fenomenológica para esta investigação, pois implica no entendimento da realidade social a partir das experiências dos indivíduos com tal realidade, devendo os fenômenos falarem por si (Gray, 2012).

No tocante ao objetivo da pesquisa, esta dissertação caracterizou-se como um estudo exploratório - pois apresenta um levantamento inicial sobre as temáticas, apresentando uma visão geral sobre o objeto - e descritivo - uma vez que descreveu como um fenômeno ocorre, de forma que tais perspectivas são utilizadas de maneira complementar (Gray, 2012; Sampieri, Collado; Lúcio, 2013).

Quanto à caracterização do estudo de caso, por vezes, o pesquisador não tem o controle completo sobre os eventos ou precisa focar em fenômenos contemporâneos que se

inserir em determinada conjuntura da vida real. Normalmente, perguntas do tipo "por que" e "como" se apresentam nestes cenários e a estratégia mais utilizada ao deparar-se com estas situações é o estudo de caso. De toda forma, este pode ser complementado por outros tipos de estudos, como os "exploratórios" ou os "descritivos" (Yin, 2014).

### **3.2. Unidade de Análise e Participantes da Pesquisa**

Em relação à unidade de análise, Collis e Hussey (2005, p. 73) declaram que compreendem “as variáveis sobre o qual se coletam e analisam os dados”, assim, depreende-se que a unidade de análise desta dissertação são os constructos que envolvem o processo de institucionalização nos núcleos de controle interno. As unidades de observação referem-se aos NCIs, onde estão lotados membros e coordenadores, os participantes da pesquisa. Estes servidores contribuem como agentes de controle interno dos órgãos e das entidades estaduais em Teresina-PI.

A quantidade de entrevistados foi estabelecida em conformidade com o critério de saturação delineado por Thiry-Cherques (2009), ao propor 8 observações como quantidade mínima, objetivando conferir validação e rigor no processo de escolha dos participantes de pesquisa (Godoi e Mattos, 2010). Desta forma, a seleção desses participantes ocorreu por meio da utilização do critério de acessibilidade (Vergara, 2003), tendo em vista que uma relação de 10 (dez) profissionais, uma de cada unidade de análise (NCI), foi indicada por representante da CGE. Dessa forma buscou-se “uma facilitação de abertura ao pesquisador ao espaço onde se encontram os sujeitos” (Godoi; Mattos, 2010, p. 310).

Esta delimitação foi escolhida devido à restrição operacional inerente à pesquisa e pelo fato de o Órgão Central ser competente para supervisionar tecnicamente todas as atividades de controle interno do Poder Executivo Estadual (Piauí, 2003). Além disso, a abrangência da atuação da CGE é consideravelmente superior à dos órgãos setoriais, inclusive quando considerando-se estes conjuntamente. Deste modo, o objeto de estudo da presente pesquisa foi a atividade de controle interno exercida pelos NCIs com a supervisão da CGE-PI.

### **3.3. Coleta de dados**

Quanto ao procedimento de coleta de dados primários, realizaram-se entrevistas semi-estruturadas (Dias, 2018), cujo roteiro foi elaborado a partir dos constructos da Teoria Institucional (Tolbert; Zucker, 1998; Dimaggio; Powell, 1999) organizado em unidades de análise determinadas de forma a contemplar os objetivos específicos desta investigação

(APÊNDICE A), além de pesquisa documental, cuja análise envolveu o processo de institucionalização dos núcleos de controle interno.

Conforme Minayo (2007, p. 64), “As entrevistas podem ser consideradas conversas com finalidade e se caracterizam pela sua forma de organização”. A autora relata que a entrevista semi-estruturada combina perguntas fechadas e abertas. Nas entrevistas semi-estruturadas o pesquisador pode construir variadas possibilidades de informações. Ao ter acesso a diversas opiniões sobre um determinado tema, pôde-se obter mais conhecimento a respeito da realidade (Minayo, 2007).

Desta forma, “o entrevistado tem a possibilidade de discorrer sobre o tema em questão sem se prender à indagação formulada”, conclui a autora (Minayo, 2007, p. 64). Portanto, a entrevista semi-estruturada foi escolhida tendo em vista sua flexibilidade, dentre outros fatos já mencionados. Embora neste trabalho, via de regra, seguiu-se o roteiro em sequência na entrevista, ação obrigatória na entrevista do tipo estruturada, torna-se não obrigatória na forma semi-estruturada (Minayo, 2007).

O roteiro da entrevista foi concebido em duas partes. A primeira abrangeu perguntas que objetivaram caracterizar o perfil dos entrevistados (gênero, idade, escolaridade, cargo, tempo de serviço, experiência profissional com controle interno). A segunda parte contém questões sobre o processo de institucionalização, isomorfismo, legitimação e campo organizacional abordadas pela Teoria Institucional (Tolbert; Zucker, 1998; Dimaggio; Powell, 1999).

Considerando que a pesquisa em Ciências Sociais exige ética e respeito aos participantes, além de deter de diversas perspectivas teórico-metodológicas que envolvem atribuições de significado e representações, sem intervenção direta ao corpo humano, utilizar-se-á Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) para garantir aos participantes da pesquisa a defesa de qualquer tipo de constrangimento ou de danos físicos e morais. Portanto, considerando os pressupostos éticos, previamente à coleta de dados, o projeto foi submetido ao Comitê de Ética em Pesquisa e todos os entrevistados deverão assinar e receber cópia do TCLE.

Foi garantido o acesso aos resultados individuais e coletivos, assegurados a confidencialidade e a privacidade, a proteção da imagem e a não estigmatização, direitos assegurados pela Resolução nº 510/2016, além da não utilização das informações em prejuízo das pessoas, inclusive em termos de autoestima, de prestígio e/ou econômico – financeiro.

As entrevistas foram realizadas presencialmente e gravadas em áudio durante o horário e no local de trabalho dos participantes após autorização e agendamento destes, por contato presencial ou por telefone. Realizaram-se entrevistas individuais com dez servidores, identificados nesta investigação a partir da codificação: E1 a E10, nos meses de fevereiro a junho de 2023.

### **3.4. Análise documental**

A coleta de documentos, realizada com o intuito de obter-se explicação para os questionamentos elaborados nesta pesquisa e de justificar e aprovar a coleta de dados obtida nas entrevistas, se resumiu à análise das normas:

- a) Lei Complementar nº 28, de 09 de junho de 2003, quando criou-se a Controladoria-Geral do Estado do Piauí, tornando-se o órgão central de controle interno do Poder Executivo estadual;
- b) Lei Complementar nº 42, de 02 de agosto de 2004 e Lei Nº 7.884, de 08 de dezembro de 2022, as quais alteram a anterior;
- c) Lei Complementar nº 241 de 2019, o qual dispôs que o sistema de controle interno do Poder Executivo passou a compreender quatro macrofunções: auditoria, controladoria, ouvidoria e corregedoria;
- d) Decreto n. 17.526/2017, que reestrutura o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual;
- e) Documentos Oficiais: Pareceres, Despachos Orientativos, Relatórios de Análises, Notificações, dentre outros;
- f) Lei Nº 7.883, de 08 de Dezembro, Lei de Organização Administrativa do Estado do Piauí.

Realizou-se este estudo com base nas categorias de análise a serem abordadas nas entrevistas. Os documentos acima foram verificados por meio da análise de conteúdo (Bardin, 2011), compreendendo as fases de pré-análise, descrição analítica e interpretação inferencial, a serem descritas posteriormente.

### **3.5. Instrumento de coleta de dados**

Com o intuito de facilitar o entendimento e a análise de dados, o instrumento de coleta de dados foi organizado face aos elementos constitutivos de análise (Bardin, 2011), dispostos no Quadro 5, que apresenta o constructo desse estudo:

**Quadro 5 - Objetivos, Elementos Constitutivos, Definições e Roteiro**

<b>Objetivos</b>	<b>Elementos Constitutivos de Análise: Categorias e Subcategorias</b>	<b>Definições Operacionais</b>	<b>Questões do Roteiro de Entrevista</b>
Analisar as características e práticas de inovação no campo organizacional dos núcleos de controle interno	<p><b>CAMPO ORGANIZACIONAL</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Características Anteriores;</li> <li>• Práticas de Inovação.</li> </ul> <p>(Tolbert; Zucker, 1999; Dimaggio; Powell, 1986)</p>	Identificar as características antes da criação do NCI e as práticas de inovação e a evolução inicial destes núcleos em estudo.	APÊNDICE A: BLOCO II
Investigar os processos de habitualização, objetificação e sedimentação adotados pelos agentes dos NCIs	<p><b>HABITUALIZAÇÃO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Políticas, Normas e Procedimentos;</li> <li>• CI (NCI) como Inovação;</li> <li>• Alteração da Estrutura;</li> <li>• Consenso a respeito do valor estrutura com outro estado;</li> <li>• Apoio Institucional da CGE.</li> </ul> <p>(Tolbert; Zucker, 1999)</p>	Identificar os estágios de institucionalização do controle interno abrangido pelo estudo conforme o modelo proposto por Tolbert e Zucker.	APÊNDICE A: BLOCO II
	<p><b>OBJETIFICAÇÃO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Teorização;</li> <li>• Disseminação da estrutura;</li> <li>• Grau de consenso.</li> </ul> <p>(Tolbert; Zucker, 1999)</p>		
	<p><b>SEDIMENTAÇÃO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Risco de descontinuidade do CI;</li> <li>• Resistência social;</li> <li>• Impactos positivos obtidos.</li> </ul> <p>(Tolbert; Zucker, 1999)</p>		
Verificar as evidências de isomorfismo nos NCIs	<p><b>ISOMORFISMO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Coercitivo: Pressões e influências;</li> <li>• Mimético: Presença de Mimetismo;</li> <li>• Normativo: Profissionalização.</li> </ul> <p>(Dimaggio; Powell, 1999, 2005)</p>	Identificar junto ao entrevistado os níveis de convergência (semelhanças) da organização (unidade)	APÊNDICE A: BLOCO III
Verificar as evidências de legitimação nos NCIs	<p><b>LEGITIMAÇÃO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Regulativa: Subordinação técnica CGE/NCI e avaliação do controle externo;</li> <li>• Normativa: Valores do NCI;</li> <li>• Cognitiva: CI é fundamental.</li> </ul> <p>(Dimaggio; Powell, 1983, 1991; Scott, 1995)</p>	Identificar junto ao entrevistado o nível de incorporação de regras e crenças institucionalizadas	APÊNDICE A: BLOCO III

Fonte: Autor (2023)



Desta forma, conforme a definição dos elementos constitutivos e dos objetivos e definições operacionais, segue sistematização abaixo de perguntas guias de acordo com o referido roteiro de entrevistas:

**Quadro 6 - Sistematização do Roteiro de Entrevistas**

<b>Pergunta Guia</b>	<b>Objetivo das Perguntas</b>	<b>Elemento Constitutivo de Análise de pesquisa: Categoria Análítica</b>
1 - Como era a atividade de controle interno antes da criação do NCI? Que novas práticas de controle interno você identificou a partir da criação do NCI?	Analisar as práticas de inovação no campo organizacional dos núcleos de controle interno	Campo Organizacional e a Inovação
2 - Em sua opinião, o controle interno do órgão ainda é visto como algo novo? Por quê? 3 - Diante de mudanças externas, a exemplo da legislação e novas tecnologias, como você percebe a alteração da estrutura organizacional ou dos modelos de trabalho? 4 - Há algum tipo de consenso sobre o valor da estrutura do controle interno do NCI com núcleos de controle interno de outros estados? Há apoio institucional da CGE-PI?	Investigar o processo de habitualização adotado pelos agentes dos NCIs	Processos Inerentes à Institucionalização: Habitualização
5 - Você acredita que as finalidades do controle interno são conhecidas pela equipe? São realizadas ações nesse sentido na Instituição? 6 - De que forma você acha que a atividade é percebida na Instituição (Ex: fiscalizadora/ punitiva/ corretiva /de orientação)? Por quê? O que contribui para essa situação? 7 - Em sua opinião, os benefícios que resultam do trabalho do controle interno são reconhecidos pelos gestores da Instituição? O controle interno influencia a tomada de decisão?	Investigar os processos de objetificação adotado pelos agentes dos NCIs	Processos Inerentes à Institucionalização: Objetificação
8 - Você acredita que há risco de descontinuidade do controle interno na Instituição? Por quê? 9 - Você acredita que há resistência em relação ao trabalho desenvolvido pelo controle interno? Que pessoas ou grupos apresentam essa resistência e de que forma? O que poderia ser feito para minimizá-la? 10 - Quais são os resultados esperados com o trabalho do controle interno? Você acha que esses resultados estão sendo obtidos?	Investigar os processos de sedimentação adotado pelos agentes dos NCIs	Processos Inerentes à Institucionalização: Sedimentação
11 - De que forma as pressões governamentais e da sociedade influenciam na adoção de práticas e procedimentos do controle interno?	Verificar as evidências de isomorfismo nos	Isomorfismo: Normativo, Coercitivo e Mimético

<p>12 - Há inspiração em outros órgãos ou controles internos similares na definição das práticas e procedimentos a serem adotados? Como essas organizações influenciam a estrutura do NCI?</p> <p>13 - Você faz parte de alguma entidade ou associação ligada à atividade de controle? De que forma este tipo de entidade influencia as práticas adotadas pelo controle interno?</p>	NCIs	
<p>14 - Como você percebe a subordinação técnica do controle interno à CGE-PI? Como os órgãos de controle externo têm avaliado o trabalho desenvolvido pelo controle interno?</p> <p>15 - Você acredita que o trabalho desenvolvido pelo controle interno está de acordo com os valores da sociedade e da sua Instituição? Por quê?</p> <p>16 - Você acredita que o controle interno é visto como fundamental na sua Instituição? Por quê?</p>	Verificar as evidências de legitimação nos NCIs	Legitimação: Regulatória, Normativa e Cognitiva

Fonte: Autor (2023) e Dias (2018)

Assim como ocorreu no estudo de Dias (2018), cada constructo com sua definição constitutiva pode demonstrar como os objetivos específicos são atingidos, por meio da instrumentalização em categorias e subcategorias retiradas da literatura que fundamenta este estudo. Estabelecendo-se variáveis a serem instrumentalizadas por meio destes constructos, o estudo relacionou assertivas genéricas dos conceitos teóricos à fenômenos visíveis no mundo real, com o objetivo de explorar de forma empírica estes conceitos (Martins; Teóphilo, 2016).

De acordo com a pesquisa de Dias (2018), a exploração empírica de um conceito teórico requer que o pesquisador estabeleça uma relação entre a afirmação genérica do conceito e os fenômenos observáveis e mensuráveis do mundo real, desenvolvendo variáveis que são operacionalizadas por meio de um constructo (Quadros 5 e 6). Este demonstrou como foram atingidos os objetivos específicos, por meio da extração, da literatura que fundamenta a pesquisa, de categorias e subcategorias ligadas aos objetivos, conforme refletido nas definições essenciais apresentadas no constructo (Dias, 2018; Martins; Teóphilo, 2016).

### 3.6. Análise de dados

Esta análise de dados abrangeu as categorias e subcategorias dos elementos constitutivos de análise, conforme o Quadro 5: Campo Organizacional, Legitimidade, Isomorfismo e Processos inerentes à Institucionalização. À princípio, as entrevistas foram transcritas, resultando em 49 páginas de texto. Sobre estas transcrições realizou-se uma leitura flutuante, ou seja, um exame preliminar dos dados, registrando-se impressões iniciais

acerca das entrevistas. Os dados coletados e os resultados foram analisados por meio da análise do conteúdo (Bardin, 2011) em suas etapas:

A) Pré-análise. Neste estágio organizou-se todo o material oriundo das transcrições das entrevistas a serem analisadas. O objetivo foi operacionalizar o material e sistematizar as primeiras ideias, lendo de forma fluante (primeiro contato com os documentos coletados), escolhendo os documentos (delimitação da análise), formulando hipóteses e objetivos, referenciando índices e criando indicadores (Bardin, 2011).

B) Exploração do material. Por meio de uma leitura mais aprofundada, nesta fase de descrição analítica, explorou-se o material, definiu-se as categorias e subcategorias de análise (unidades de controle) e identificou-se as unidades de registro, possibilitando inferências e interpretações. Esta fase foi orientada pelos referenciais teóricos (Bardin, 2011).

C) Tratamento das informações. Neste estágio, tratou-se os resultados e ocorreram as inferências e as interpretações para permitir a análise do conteúdo coletado. Houve uma condensação de informações de forma crítica, reflexiva e intuitiva (Bardin, 2011).

Prosseguindo, houve a codificação dos dados e analisadas com o suporte do software Atlas.ti versão 7.5.4, um programa de computador que permite ampliar a confiabilidade do processo. Este aplicativo de análise qualitativa, ao contrário das técnicas manuais e comuns, concede o achado de fenômenos complexos, dificilmente detectados apenas lendo-se os escritos (Queiroz; Cavalcante, 2011). Nessa etapa, os segmentos dos textos transcritos, ou seja, as unidades básicas de análise, e a pesquisa documental foram conectados às categorias de análise outrora estabelecidas a partir do referencial teórico (Bardin, 2010).

A partir da revisão da literatura refletiu-se a respeito da metodologia a ser utilizada levando-se em consideração os *softwares* de apoio. Utilizando o *software* Excel®, Rodrigues (2021) analisou a atuação das Auditorias Internas em universidades públicas federais, por meio de uma pesquisa, coletada por meio dos estudos anteriores, de natureza qualitativa e descritiva. Também para uma análise de conteúdo de pesquisa qualitativa, exploratória e descritiva, Baeta, Mucci e Moreira (2011) utilizaram o programa QSRN6 para verificar como a implementação da política e atenção à saúde do servidor é institucionalizada em uma universidade federal.

Utilizando-se das redes do Atlas.ti, módulos funcionais do programa que apresentam gráficos com associações que permitiram visualizar as conexões existentes entre as informações codificadas, aprofundou-se o exame, o tratamento e a interpretação dos

elementos coletados. As funcionalidades do *software* colaboraram com a preparação de conclusões coerentes, criando-se 13 redes e 93 códigos, com agrupamento de 278 citações.

Os resultados deste estudo foram alcançados após análise das transcrições de 10 entrevistas com 10 agentes públicos dos núcleos de controle interno das secretarias estaduais e depois de examinar a legislação estadual pertinente e alguns documentos oficiais destes órgãos e da Controladoria-Geral.

Tendo em vista que a pesquisa se utilizou de investigações exploratórias junto a forma semiestruturada da coleta de dados com 10 participantes, aplicou-se o método de Codificação Elementar e Estrutural. Revisando o corpus (coletânea de documentos) e criando uma base para possíveis ciclos de codificação posteriores da análise dos dados qualitativos, foram analisadas as abordagens primárias por meio de filtros básicos (Saldaña, 2013).

### 3.6.1. Categorias analíticas e unidades de registro

Bardin (1970), para melhor entendimento ou localização de textos do analista ou do leitor, orienta por extrair o contexto em que a unidade de registro, local onde o código é aplicado, foi estabelecida, destacando-se o segmento no Atlas.ti e criando-se uma citação. Assim, as categorias empíricas surgem dos dados depois de diversas organizações de códigos, famílias e citações realizadas no programa (Bardin, 1977).

Comparando-se os códigos iniciais, agrupou-se segmentos destes em categorias, buscando-se padrões, que podem surgir por meio da similaridade, diferença, frequência, sequência, correspondência, causa, dentre outras origens. Diante disso, nas relações entre códigos e categorias, notou-se que o processo de codificação é cíclico e pode progredir conforme a familiarização de dados. As unidades de contexto e de registro decorrentes da análise do conteúdo foram agrupadas em 6 categorias analíticas:

**Quadro 7:** Categorias Analíticas, Unidades de Contexto e Unidades de Registro

<b>Categorias analíticas</b>	<b>Unidade de contexto (ou subcategoria)</b>	<b>Unidades de registro</b>
Campo organizacional	Características do Campo Organizacional	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Atividade de controle incipiente</li> <li>2. Ineficiência</li> <li>3. Processo físico</li> <li>4. Análise manual</li> <li>5. Insegurança</li> </ol>
	Práticas de inovação	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Atividade de controle sistematizada</li> <li>2. Análise informatizada</li> <li>3. SINCIN</li> <li>4. Gerenciamento de riscos</li> </ol>

		<ol style="list-style-type: none"> <li>5. Segurança</li> <li>6. Decreto de reestruturação</li> <li>7. Apoio institucional da CGE</li> </ol>
Habitualização	Políticas, Normas e Procedimentos	1. Decreto de reestruturação (Pesquisa documental)
	Controle Interno (NCI) como Inovação (algo novo ou não)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Incomoda</li> <li>2. Falta de conhecimento</li> <li>3. Unidade essencial</li> <li>4. Em aprimoramento</li> <li>5. Está na cultura do órgão</li> </ol>
	Alteração da Estrutura	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Treinamentos e capacitações</li> <li>2. Organização</li> <li>3. Alcance dos objetivos institucionais</li> <li>4. Efetividade e eficiência</li> <li>5. Resistência</li> <li>6. Não houve alteração</li> </ol>
	Consenso a respeito da estrutura	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Existe</li> <li>2. Não existe</li> </ol>
	Apoio institucional da CGE	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Treinamentos, cursos e capacitações</li> <li>2. Auxílio técnico de auditor da CGE</li> <li>3. Fornecimento de equipamentos</li> </ol>
Objetificação	Teorização	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. SINCIN</li> <li>2. Capacitação, treinamentos e cursos</li> <li>3. Integração com outras áreas</li> </ol>
	Disseminação da Estrutura	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Corretiva</li> <li>2. Orientativa ou consultiva</li> <li>3. Punitiva</li> <li>4. Fiscalizadora</li> <li>5. Burocrática</li> <li>6. Legalidade ou regularidade</li> <li>7. Melhoria da gestão</li> <li>8. Roteiros, documentação e checklist do sistema</li> </ol>
	Grau de Consenso	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Reconhecimento pelo gestor</li> <li>2. Influência do controle interno na tomada de decisão</li> </ol>
Sedimentação	Risco de descontinuidade do CI	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Aceitação e consolidação</li> <li>2. Desvalorização e falta de comprometimento</li> <li>3. Questão legal</li> <li>4. Questão política</li> <li>5. Questão de gestão</li> </ol>
	Resistência social	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Gestores</li> <li>2. Pessoal menos qualificado</li> <li>3. Agentes públicos antigos</li> <li>4. Servidores em geral</li> </ol>
	Impactos Esperados	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Segurança jurídica</li> <li>2. Relatório de gestão</li> </ol>

		<ol style="list-style-type: none"> <li>3. Análise e regularidade dos processos e contratações</li> <li>4. Transparência, eficácia e efetividade</li> <li>5. Resultados parciais</li> </ol>
Isomorfismo	Coercitivo: Pressões e Influências	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Controle externo</li> <li>2. Pressão política</li> <li>3. Clamor social</li> <li>4. Controle social</li> </ol>
	Mimético: Presença de Mimetismo	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Inspiração CGE</li> <li>2. Inspiração positiva do CI</li> <li>3. Promoção de eventos: boas práticas</li> <li>4. Organizacionais nacionais e internacionais</li> <li>5. Orientação profissional.</li> </ol>
	Normativo: Profissionalização	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Não há vínculo com associação de classe.</li> </ol>
Legitimação	Regulativa: Subordinação técnica CGE/NCI e Avaliação do controle externo	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Essencial</li> <li>2. Consultoria</li> <li>3. Autonomia</li> <li>4. Independência</li> </ol>
	Normativa: Valores do NCI	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Eficiência, efetividade e eficácia</li> <li>2. Transparência, legalidade e conformidade</li> <li>3. Ética, responsabilidade e integridade</li> <li>4. Prevenção e controle</li> <li>5. Credibilidade</li> <li>6. Punibilidade</li> </ol>
	Cognitiva: CI é fundamental	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Eficiência, transparência e legalidade</li> <li>2. Conformidade</li> <li>3. Apoio a gestão</li> <li>4. Governança</li> <li>5. Prestação de contas</li> <li>6. Punibilidade</li> </ol>

Como observado, por meio da exploração do conteúdo das entrevistas foi possível definir as categorias de análise e as unidades de registro (Quadro 7) que deram suporte à análise e discussão dos resultados apresentados na seção seguinte.

## 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO

Esta seção apresenta a caracterização dos participantes da pesquisa, os achados da investigação e suas respectivas discussões em consonância com os objetivos específicos propostos. Para tanto, utilizou-se da literatura vigente a fim de apresentar convergências e divergências no tocante aos achados da pesquisa, e a fim de propiciar a compreensão dos resultados, as subseções foram organizadas de acordo com os objetivos específicos.

Os resultados das subseções supracitadas foram exibidos por meio dos esquemas gráficos (*network views*), do *software* ATLAS.ti 7, como redes de relacionamentos de códigos, para cada categoria analítica: práticas de inovação no campo organizacional; o processo de habitualização; o processo de objetificação; o processo de sedimentação e as práticas de legitimação e de isomorfismo.

As redes podem mostrar os códigos de acordo com a frequência que foram marcados nos textos, permitindo uma visão holística sobre a utilização dos mesmos. Nos esquemas gráficos gerados, as unidades de contexto são ilustradas por setas demonstrativas das associações entre as unidades de registro. Cada código é representado por um par ordenado de números  $\{x - y\}$ . O número da esquerda (x) representa a frequência de utilização da unidade de registro no decorrer da transcrição. Já o número da direita (y) indica a quantidade de interligações com outros códigos.

### 4.1. Caracterização dos participantes da pesquisa

Nesta subseção, analisou-se os dados pessoais, profissionais e acadêmicos dos participantes da pesquisa. Assim, os entrevistados foram indagados por meio do roteiro do Bloco 1 - Perfil do Entrevistado (Apêndice A) com perguntas relacionadas à primeira linha do Quadro 8, a seguir. Eles estão identificados na pesquisa por meio do termo “Entrevistado” junto a numeração de “1” a “10”. A Tabela 1 apresenta como foram identificados, qual seja pela codificação de E1 a E10, por meio de 10 entrevistas individuais.

**Quadro 8 - Caracterização dos Participantes de Pesquisa**

Entrevistado	Gênero	Idade	Nível de Instrução	Área de Formação	Tempo de Atuação no Órgão	Tempo de Atuação no NCI	Tempo de Atuação na Área de Controle Interno
E1	M	46	Superior Completo	Direito	3 anos e 2 meses	3 anos	3 anos
E2	F	59	Pós-Graduação	Direito e Medicina Veterinária	30 anos	4 anos e 6 meses	6 anos
E3	F	54	Pós-Graduação	Economia e Letras	20 anos	5 anos	14 anos
E4	F	39	Pós-Graduação	Ciências Contábeis	9 anos	11 anos	13 anos
E5	M	36	Pós-Graduação	Direito	4 anos e 7 meses	3 meses	3 meses
E6	F	27	Pós-Graduação	Direito	5 anos	2 anos	3 anos
E7	F	54	Superior Completo	Educação Física e Saúde Pública	35 anos	10 anos	10 anos
E8	M	50	Superior Completo	Ciências Contábeis	32 anos	5 meses	4 anos e 5 meses
E9	M	42	Superior Completo	Matemática	4 anos	4 anos	3 anos
E10	F	36	Superior Completo	Administração	6 anos	5 meses	5 meses

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Quanto à caracterização dos entrevistados, o Quadro X revela que participaram da pesquisa seis mulheres e quatro homens, com idades entre 27 e 59 anos. Todos possuem o nível superior de instrução e 5 (cinco) pós-graduados. Percebe-se que 8 (oito) participantes são graduados em cursos da área de ciências humanas, sendo 4 (quatro) com formação em Direito. O quadro mostra que 4 (quatro) entrevistados têm mais de 20 anos de serviços no órgão em que atuam e 3 (três) atuam há mais de 10 anos no âmbito do controle interno. Nota-se ainda que 4 (quatro) são servidores efetivos. O cargo de coordenador e outras funções foram excluídas do quadro por motivos de sigilo.



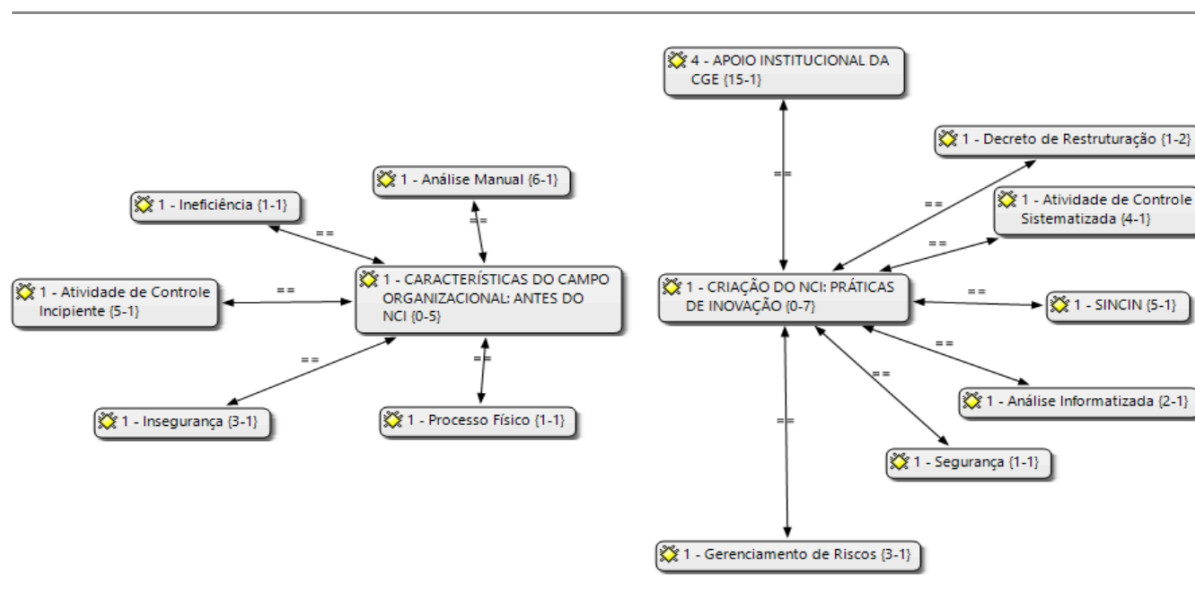
## 4.2. As práticas de inovação no campo organizacional

As mudanças tecnológicas, a legislação e as forças de mercado são consideradas as causas principais que levam as organizações à inovação (Guerreiro *et al.*, 2005). Para Tolbert e Zucker (1999) a pré-institucionalização está ligada à geração destes novos arranjos estruturais em resposta a problemas organizacionais. A compreensão da institucionalização, antes da análise da fase de habitualização propriamente dita, passa pelo conhecimento de práticas de inovação no campo organizacional, esboçando-se “o antes” e “o depois”. Assim, as inovações se estabelecem como ponto central desta análise inicial (Dimaggio; Powell, 1986).

Nesse sentido, buscou-se nesta subseção, atender ao primeiro objetivo específico que consiste em: analisar as práticas de inovação no campo organizacional dos núcleos de controle interno. Para tanto, foram realizadas as seguintes perguntas aos entrevistados: “Como era a atividade de controle interno antes da criação do NCI? Que novas práticas de controle interno você identificou a partir da criação do NCI?”.

As respostas transcritas esboçaram um comparativo entre as características do campo organizacional antes e depois da criação do NCI. Para melhor visualizar a teorização da pesquisa frente ao conteúdo das entrevistas, a Figura 2 exibe a primeira rede semântica, gerada no programa pela funcionalidade *Network View*. Os resultados então foram representados por categorias de rede, nas quais são apresentadas as categorias analíticas, além das associações entre as unidades de contexto e unidades de registro.

Figura 2 - Características e Inovação do Campo Organizacional



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Na Figura 2 verifica-se que a categoria analítica campo organizacional consolida 2 (duas) unidades de contexto ou subcategorias (características do campo organizacional e práticas de inovação) e 12 unidades de registro: atividade de controle incipiente, ineficiência, processo físico, análise manual, insegurança, atividade de controle sistematizada, análise informatizada, SINCIN, gerenciamento de riscos, segurança, decreto de reestruturação e apoio institucional da CGE.

Na opinião de metade dos entrevistados, antes da criação do NCI, a atividade de controle era incipiente (5 citações). Outro ponto de atenção diz respeito à análise manual (6 citações) dos processos e documentos que, por serem físicos, causariam ou estariam associados à ineficiência (1 citação) e à insegurança (1 citação).

Importante notar que a adoção de um sistema integrado de controle interno (SINCIN - 5 citações) aumenta o nível de confiabilidade dos processos realizados, uma vez que reduz a insegurança e a ineficiência, corroborando os resultados da pesquisa de Façanha *et al.* (2020). Ademais, as unidades de registro apresentadas evidenciam fragilidade nas atividades de controle antes da criação do NCI, conforme apontado na pesquisa de Silva e Moura (2020). Vale frisar que a institucionalização do Sistema Eletrônico de Informações - SEI no executivo estadual como o sistema oficial de gestão de processos e documentos eletrônicos, atualmente integrado ao SINCIN, colaborou com a digitalização dos processos e documentos e com a informatização das atividades.

A pesquisa documental mostra que a estrutura organizacional do CI e as atividades dos NCIs nos órgãos sofreram inovações, em parte devido à implementação do Decreto n. 17.526/2017 (1 citação), o que configura uma pressão da legislação.

É, antes da criação do NCI, os núcleos, né, a gente conseguia trabalhar com os relatórios. A gente tinha que trabalhar ali com o Sifem. Era uma tal de conformidade. Então a gente imprimia os relatórios do Sifem e pegava o processo de despesa. Cada um na sua, um por um, e ia analisando, né. Se continha alguns elementos, se tinha o necessário e carimbava, né. Então a gente tinha um carimbo. Então, após a criação dos núcleos, com o novo decreto de reestruturação, isso mudou. A gente conseguiu avaliar...é...e a gente conseguiu trabalhar de forma objetiva, né. A gente tinha um roteiro. A gente tem esse roteiro, que é como se fosse uma espécie de checklist. Você vai seguindo de forma clara e objetiva. Isso ajudou bastante. É um avanço (E4 - Q1).

O artigo da revisão sistemática de Rodrigues e Machado (2021) percebeu a padronização de modelos (mimetismo, a ser analisado à frente) das matrizes de riscos utilizados uniformemente nestas instituições. Interessante observar que esse decreto uniformizou e sistematizou o processo de controle, estruturando-o em torno de cinco componentes essenciais (ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle;

comunicação; e monitoramento), os quais deverão cooperar mutuamente para o atingimento dos objetivos institucionais dos órgãos da Administração Estadual.

Desta forma, foi possível normatizar a segregação de funções, identificar e avaliar as transações, implementar o gerenciamento e a avaliação dos riscos (3 citações) e a exigir o uso do programa SINCIN. O NCI passa a ser relacionado à ideia de “sistema de controle interno” e vinculado ao uso de *softwares*, que trazem, segundo o entendimento do entrevistado, digitalização e agilidade, sendo visto como uma inovação que promove “controle mais eficaz...dos gastos de gestão [...] e gerenciamento dos riscos”, relatou o participante E1. Os entrevistados E2 e E4 colaboraram com este entendimento da seguinte forma:

Bom, aí sim. A gente viu a questão de medir os riscos, né, que eu acho que foi a grande novidade para nós, através das suas análises que são feitas por orientação da CGE. Então, a questão dos riscos...é...tipo se é moderado, se é leve ou se é grave, foi a grande inovação para nós (E2 - Q1).

É um órgão necessário, né, uma unidade necessária em que você consegue está ali mitigando o risco, né. Então o gestor, os próprios servidores já vêem o núcleo de controle como um centro. Ali, um ajuda onde você pode. Ali tem informações confiáveis (E4 - Q2).

Nesta seção abordou-se as questões relacionadas à inovação no campo organizacional. De modo geral, de acordo com os participantes, a estrutura organizacional do CI e as atividades dos NCIs nos órgãos sofreram inovações com a implementação do Decreto n. 17.526/2017.

Tolbert e Zucker (1998) propõem que as inovações são provocadas por pressões da legislação, avanço tecnológico e forças do mercado. Constatados nos parágrafos acima, respectivamente, a pressão da legislação e o avanço tecnológico, pergunta-se: onde estaria a força de mercado? Embora o estudo do CI/NCI se faça no âmbito público, observa-se constantemente nas respostas dos entrevistados a presença de motivações para a habitualização na forma de forças de mercado. Isto é percebido na cobrança social e na importância dada por agentes de núcleos e gestores na procura por eficácia, efetividade e mais eficiência na realização das atividades dos NCIs ou dos respectivos órgãos.

Os dados da entrevista e os autores Andrade (2020), Corbari e Macedo (2012), Matias-Pereira (2007) e Motta (2013) convergem com este estudo na ideia da necessidade de ações nos órgãos públicos para uma melhor tomada de decisão e uma correta aplicação do erário público, por meio de uma gestão eficaz e eficiente, com o apoio de sistemas de controles e gerenciamento de riscos.

Constatou-se que antes do NCI, para grande parte dos entrevistados a atividade de controle era incipiente, com análise manual dos processos e documentos que, por serem físicos, causariam ou estariam associados à ineficiência e à insegurança. Sob supervisão técnica da CGE-PI houve evidente avanço na sistematização e na normatização de atribuições e procedimentos no Sistema de Controle Interno do Estado, além da informatização por meio do SINCIN, o qual assegurou a segregação de funções e a avaliação dos riscos.

#### **4.3. Fase de habitualização**

Guerreiro *et al.* (2005) lembram do caráter repetitivo das ações institucionais, atividades implicadas em hábitos e rotinas. Neste momento, alguns estímulos podem formar uma base empírica e a norma pode adquirir significado próprio. Por apresentarem menos desgaste de recursos, tornam-se habituais, obtendo-se a impessoalidade (Tolbert; Zucker, 1999). Nesse sentido, buscou-se nesta subseção, atender ao segundo objetivo específico que consiste em: investigar os processos de habitualização dos núcleos de controle interno adotados pelos agentes.

Para tanto, foram realizadas as seguintes perguntas aos entrevistados: “Em sua opinião, o controle interno do órgão ainda é visto como algo novo? Por quê? Diante de mudanças externas, a exemplo da legislação e novas tecnologias, como você percebe a alteração da estrutura organizacional ou dos modelos de trabalho? Há algum tipo de consenso sobre o valor da estrutura do controle interno do NCI com núcleos de controle interno de outros estados? Há apoio institucional da CGE-PI?”

As respostas transcritas esboçaram a categoria analítica habitualização e a visão dos entrevistados a respeito das unidades de contexto (quatro): políticas, normas e procedimentos, CI (ou NCI) como algo novo, alteração da estrutura, consenso a respeito da estrutura e apoio institucional da CGE.

##### **4.3.1. Políticas, normas e procedimentos**

Quanto às políticas, normas e procedimentos, as entrevistas ratificam o avanço da normatização e sistematização do controle interno com a publicação do Decreto n. 17.526/2017. Percebe-se a regular instituição de políticas e procedimentos por meio deste normativo. Neste sentido, estes achados ratificam a pesquisa de Rodrigues e Galindo (2021), a qual constatou que os órgãos de controle interno estaduais estão acompanhando a tendência nacional de modernização, normatização e padronização inerentes aos sistemas de controle interno. Ademais, a desobediência aos normativos legais e às regras internas podem implicar

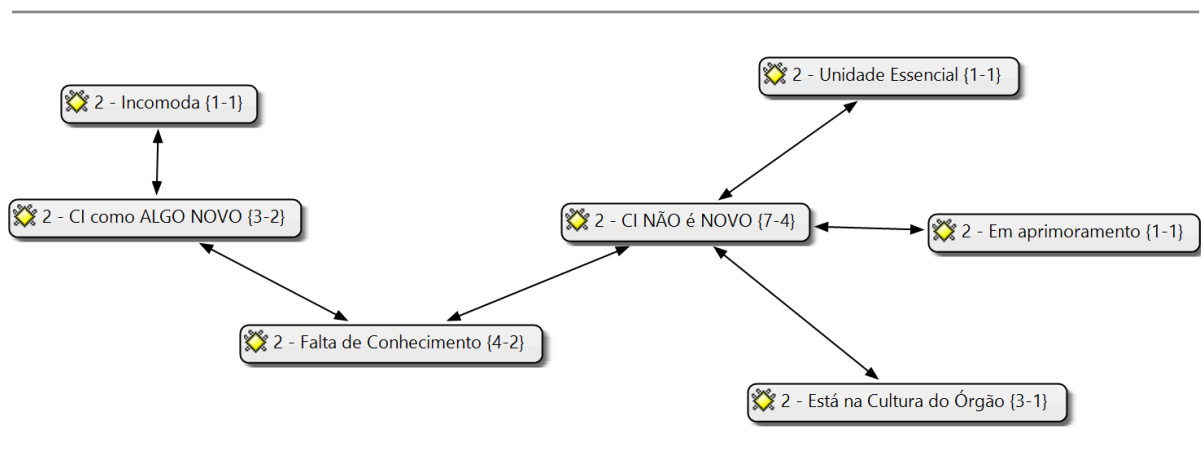
a ocorrência de fraudes, em virtude da vulnerabilidade da instituição, conforme dispõem Melo e Leitão (2021).

Entretanto, o fortalecimento do controle interno de forma integrada pode ser fomentado com a elaboração e distribuição do produto deste trabalho. O produto técnico final da dissertação trará orientações quanto às políticas, normas, procedimentos, práticas e atividades necessárias para a melhoria e evolução do Sistema de Controle Interno Estadual.

#### 4.3.2. Controle interno como algo novo

Na Figura 3 verifica-se que as 2 (duas) unidades de contexto (controle interno como algo novo e controle interno não é novo) abordam 5 (cinco) unidades de registro para justificativa da resposta da primeira pergunta: incomoda (1 citação), falta de conhecimento (4 citações), unidade essencial (1 citação), em aprimoramento (1 citação) e está na cultura do órgão (3 citações).

**Figura 3** - Fase de Habitualização: Controle Interno é algo novo?



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

Quanto ao NCI como uma inovação, depreende-se da resposta de 07 citações que o controle interno já existia, ou seja, para 7 (sete) entrevistados ele não é algo novo, principalmente devido à cultura do órgão em possuir uma unidade responsável pelo controle interno.

[...] Antes da criação do sistema de controle interno, as atividades eram feitas de forma um pouco precária... [...] o sistema de controle interno não é algo novo, né, até porque já tem um certo tempo de implantação e é um sistema que já foi testado e aprovado pelos gestores e pelos servidores que compõem o núcleo de controle, né, de cada órgão [...] (E1 - Q1/Q2).

Não, porque é o núcleo de controle interno, ele já faz parte das rotinas do servidor, do serviço público (E9 - Q2).

Convém destacar que o valor do controle interno vem crescendo ao longo do tempo, pois é considerado como uma ferramenta estratégica e gerencial, uma vez que compreende processos e rotinas, de natureza contábil e administrativa, em prol das políticas institucionais e da proteção da integridade das informações contábeis e financeiras (Melo; Leitão, 2021).

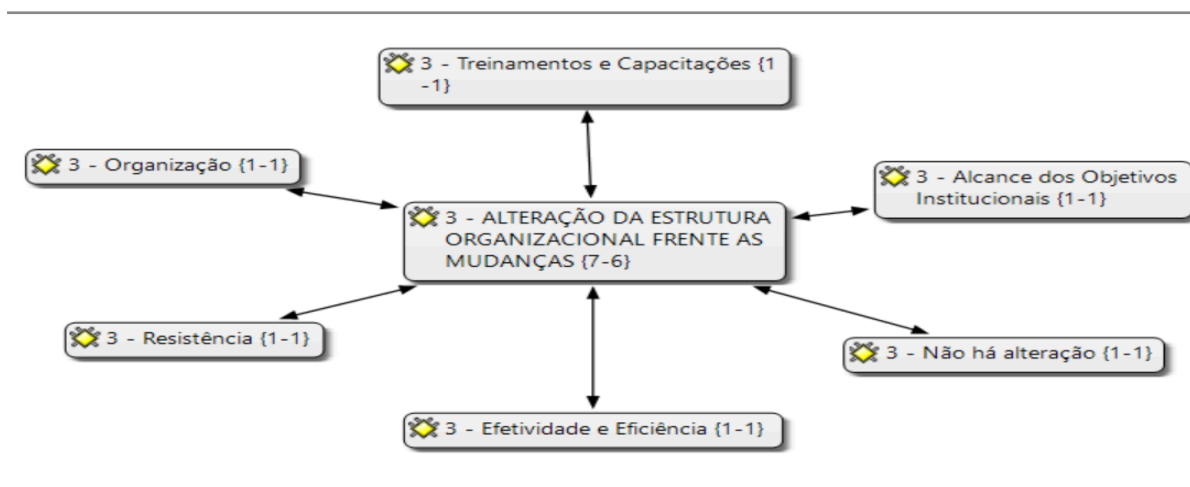
Depreende-se que o conceito de controle interno não é novo e que se transformou em uma estrutura capaz de proporcionar segurança em relação ao cumprimento dos objetivos organizacionais, garantindo eficiência e eficácia e aderência aos normativos referentes ao tema (Melo; Leitão, 2021), proporcionando correções, reorientações, convalidação de atos administrativos e sanções (Marrara, 2019) – fatores que geram certo incômodo aos agentes públicos.

#### 4.3.3. Alteração da estrutura

Na Figura 4 a unidade de contexto (alteração da estrutura frente às mudanças) se relaciona com 6 (seis) unidades de registro: treinamentos e capacitações, organização, alcance dos objetivos institucionais, efetividade e eficiência, resistência e não houve alteração. Houve uma citação para cada unidade de registro.

De acordo com a Figura 4, sete participantes (7 citações), em resposta à questão 3, perceberam a alteração da estrutura organizacional frente às mudanças. A Entrevistada 2 responde à questão 3: “...quando muda a legislação, ou há uma alteração na legislação que vai afetar a estrutura organizacional, imediatamente a Secretaria da fazenda absorve esse, isso, treina, capacita...”.

**Figura 4 - Fase de Habitualização: Alteração da estrutura**



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

Outros participantes relataram o seguinte: “São feitas visando o alcance de resultados na atividade fim. (E3 - Q3)”; “Eu percebo é que melhorou os trabalhos dos novos controles

internos...a organização dos modelos de trabalho. Hoje é tudo mais simples para nós do controle interno. É tudo melhor. A gente tem muito mais segurança em fazer os trabalhos” (E7 - Q3).

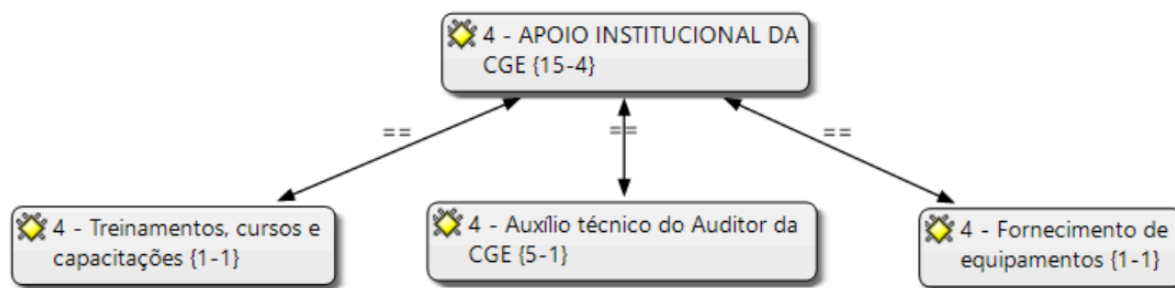
#### 4.3.4. Consenso a respeito do valor da estrutura

A questão 4 buscou avaliar se há algum tipo de consenso sobre o valor da estrutura do controle interno do NCI com núcleos de controle interno de outros estados. Seis entrevistados não souberam responder (6 citações). Dois participantes (2 citações) alegaram não existir tal consenso e outros dois alegaram haver (2 citações), sem contudo explicar tal fenômeno. Percebeu-se que a avaliação não foi realizada com sucesso, havendo a possibilidade de uma falha na formulação desta pergunta.

#### 4.3.5. Apoio institucional da CGE

Na Figura 5 a unidade de contexto (apoio institucional da CGE) se relaciona com 3 (três) unidades de registro: treinamentos, cursos e capacitações (1 citação), auxílio técnico de auditor da CGE (5 citações) e fornecimento de equipamentos (1 citação). Esses códigos são as formas com as quais, segundo os entrevistados, a CGE dá suporte aos núcleos de controle estudados.

**Figura 5** - Fase de Habitualização: apoio institucional da CGE-PI



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

As respostas dos entrevistado a respeito da última pergunta, referente à quinta unidade de controle da categoria análisa “Apoio Institucional da CGE” (15 citações) comprovam o disposto positivamente no parágrafo §1º do referido Decreto:

§ 1o As orientações da Controladoria-Geral do Estado devem ser seguidas pelos componentes dos Núcleos de Controle Interno, ressalvados os casos em que houver justificativa fundamentada, devendo estes imediatamente comunicar o motivo do não seguimento das orientações à Controladoria-Geral do Estado.

Neste início de investigação quanto à institucionalização do CI, abordou-se as questões relacionadas à Fase de Habitualização. Quanto às políticas, normas e procedimentos,

com a publicação do Decreto n. 17.526/2017, uma espécie de norma guia, as entrevistas comprovam o avanço da normatização, da sistematização e da instituição de políticas e procedimentos padronizados no controle interno, mantendo-se o funcionamento das atividades organizacionais. A implantação deste novo modelo de controle permite ainda o suporte técnico dos auditores de carreira da CGE junto aos NCIs.

Nesse contexto, o fortalecimento do controle interno de forma integrada pode ser fomentado com a elaboração e distribuição do produto deste trabalho. O produto técnico final desta dissertação trará orientações quanto às políticas, normas, procedimentos, práticas e atividades necessárias para a melhoria e evolução do Sistema de Controle Interno Estadual.

Quanto ao NCI como inovação, o controle interno não é visto como algo recente pela maioria dos participantes, principalmente devido à cultura do órgão em possuir uma unidade responsável pelo controle interno. A maioria também opinou que houve alteração da estrutura frente às mudanças, relacionando vários motivos: treinamentos e capacitações, organização, alcance dos objetivos institucionais, resistência, efetividade e eficiência. Já quanto ao consenso sobre o valor da estrutura do controle interno do NCI com núcleos de controle interno de outros estados, grande parte não soube responder, havendo a possibilidade de uma falha na formulação desta pergunta.

Finalmente, constatou-se uma unanimidade quanto ao apoio institucional da CGE-PI junto aos núcleos, com ênfase no suporte técnico dos auditores de carreira da CGE junto aos núcleos, corroborando com o comando de supervisão técnica do dispositivo do decreto acima. Desta forma, quanto aos NCIs em estudo, identificou-se um relevante nível de aderência às características da fase de habitualização do processo de institucionalização.

#### **4.4. Fase de objetificação**

A fase de objetificação, ou semi-institucionalização da estrutura, está relacionada com as estratégias usadas para se implementar a inovação. Tolbert e Zucker (1999) percebem a fase de objetificação como uma consequência da atividade de monitorar outras organizações de possíveis soluções para problemas comuns que a organização monitora (Tolbert; Zucker, 1999). Deste modo, buscou-se nesta subseção atender ao segundo elemento do segundo objetivo específico que consiste em: investigar os processos de objetificação dos núcleos de controle interno adotados pelos agentes.

Para tanto, foram realizadas as seguintes perguntas aos entrevistados: “Você acredita que as finalidades do controle interno são conhecidas pela equipe? São realizadas ações nesse



sentido na Instituição? De que forma você acha que a atividade é percebida na Instituição? Por quê? O que contribui para essa situação? Em sua opinião, os benefícios que resultam do trabalho do controle interno são reconhecidos pelos gestores da Instituição? O controle interno influencia a tomada de decisão?

As respostas transcritas esboçaram a categoria analítica objetificação e a visão dos entrevistados a respeito das seguintes unidades de contexto (três): teorização, disseminação da estrutura e grau de consenso.

#### 4.4.1. Teorização

Na fase de objetificação, a norma passa a ser generalizada pelo seu significado intrínseco à estrutura normativa. De acordo com Tolbert e Zucker (1998), a teorização inexistente na fase de habitualização e decai na sedimentação, ficando a ocorrência de marcante atividade na objetificação. Assim, a princípio buscou-se examinar a atividade de teorização pelas partes interessadas, relacionada à legitimidade normativa e cognitiva.

Nesse contexto, a quinta pergunta da entrevista busca verificar se as finalidades do controle interno são conhecidas pela equipe e se ações são realizadas nesse sentido na Instituição. Na Figura 6 verifica-se que a unidade de contexto (ações de conhecimento em CI) aborda 3 (três) unidades de registro para exemplificar de que formas são realizadas estas ações: SINCIN (1 citação), capacitação, treinamentos e cursos (1 citações) e integração com outras áreas (2 citações).

Nove (9 citações) entre os 10 participantes afirmaram que as finalidades do controle interno são conhecidas pela equipe. Quanto às ações de conhecimento, quatro (4 citações) responderam positivamente, embora cada pasta trabalhe com estratégias diferentes, como treinamentos oficiais, reuniões presenciais ou em grupos da ferramenta de comunicação *Whatsapp*:

Sim, nós somos capacitados. Todas as vezes que nós solicitamos algum treinamento a Secretaria da fazenda imediatamente autoriza [...] (E1 - Q5).

São muito organizadas as ações. São feitas reuniões pra tirar dúvidas sempre que precisa. Eu vou sentar com o fiscal, tiro dúvidas. A gente tem grupo de WhatsApp. Então é tudo muito organizado (E7 - Q5).

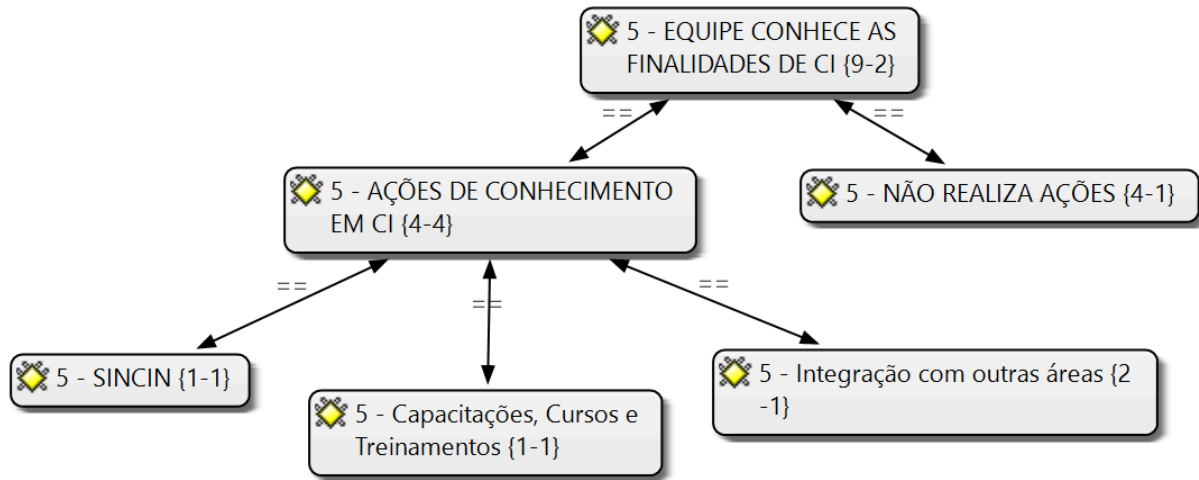
A mesma quantidade de participantes negou a realização destas ações de conhecimento:

[...] Aí em relação à instituição, não. A iniciativa é do setor (E3 - Q5).

Ações na instituição ainda não são também muito realizadas [...] (E5 - Q5).

Aqui na SEAD, nem tanto [...] (E6 - Q5). Até o momento, não (E9 - Q5).

**Figura 6** - Fase de Objetificação: conhecimento da finalidade e ações de conhecimento



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

A teorização foi estudada por Lopes *et al.* (2020) quando analisaram as práticas em operação em sistemas de controle interno de municípios, buscando fatores facilitadores ou bloqueadores que explicariam a institucionalização de novas práticas de controle. A baixa teorização foi considerada um fator institucional que teve efeito negativo. Já no âmbito deste estudo, como relatado, há ativa participação e auxílio da CGE neste campo, orientando, supervisionando e ministrando capacitações e treinamentos. Embora a Controladoria ofereça pleno apoio institucional, a indicação de baixa atividade de teorização dentro dos órgãos revela a necessidade por grande parte dos órgãos de instituir ações próprias de conhecimento nesse sentido em todas as áreas institucionais.

#### 4.4.2. Disseminação da estrutura

Na fase de objetificação, a norma é difundida para todos os membros da organização (Tolbert; Zucker, 1999). Desta forma, no que diz respeito a esta disseminação da estrutura, procurou-se identificar de que forma a atividade de controle é compreendida ou percebida na instituição e o que contribui para essa situação.

Na Figura 7 utilizou-se 2 (duas) unidades de contexto (percepção da atividade de CI e motivação) abordando-se 8 (oito) unidades de registro para apresentar as percepções e motivações detectadas pelos entrevistados: corretiva (3 citações), orientativa ou consultiva (7 citações), punitiva (2 citações), fiscalizadora (4 citações), burocrática (1 citação), legalidade ou regularidade (5 citações), melhoria da gestão (3 citações) e roteiros, documentação e *checklist* do sistema (2 citações).

Conforme apurado (07 citações), sete dentre os dez entrevistados percebem a atividade de CI na instituição como orientativa ou consultiva. Declararam alguns deles: “De orientação” (E9 - Q6), “Hoje, com essa consciência que se tem, esses treinamentos, a gente se considera orientadores. Mesmo assim é como se fosse, for pedagógico ali dentro sabe, a intenção não é punir ninguém” (E2 - Q6).

A atividade do núcleo de controle interno, atividade realizada pelo núcleo de controle interno é uma atividade no sentido de orientar, é uma atividade pedagógica que dá um direcionamento para o gestor da forma de como ele deve agir sem, contudo, se afastar da questão do cumprimento dos parâmetros que a legislação impõe. Nós aqui como órgão de, como órgão central de controle interno, nós não somos um órgão punitivo, um órgão que vai inibir ou coibir a atividade de gestor, não. Nós somos um órgão consultivo, um órgão que orienta o gestor dos órgãos, né, dos demais órgãos que compõem a estrutura do estado, no sentido de que eles possam estar atuando da melhor forma possível, seguindo os padrões que a legislação impõe para que eles não possam incorrer irregularidades (E1 - Q6).

Hoje em dia ela é vista mais como corretiva e de orientação. Antes do início, era mais como punitiva. Hoje em dia, não. Corretivo de orientação. E as pessoas, elas querem essa orientação. Elas querem a correção também. Eu vou falar o que contribui pra essa situação, da forma como é percebido o núcleo. Ele agora é percebido mais como forma corretiva (E3 - Q6).

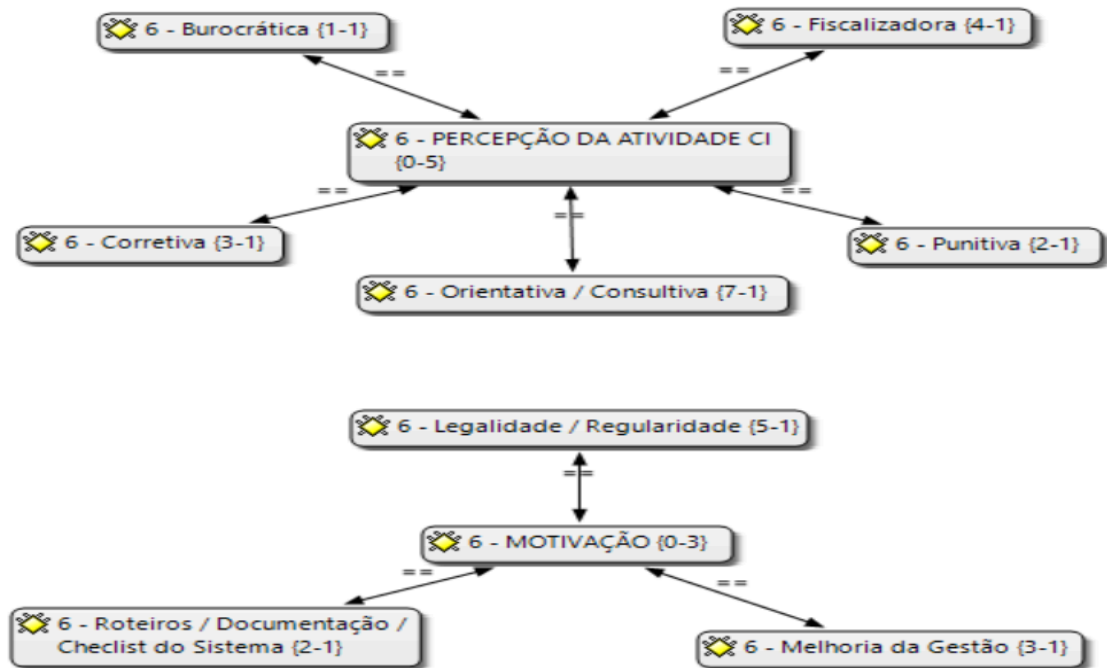
Entretanto, no que pese a maioria perceber os trabalhos do NCI com tendência de assessoramento, no julgamento de alguns persiste um sentimento equivocado a respeito dessas atividades. As percepções de fiscalização, correção, punição e burocracia tiveram quatro, três, duas e uma citações, respectivamente. Alguns alegaram mais de uma percepção a respeito da atividade no núcleo. Declarou o Entrevistado 05: “Bom, na minha instituição, a forma que a gente mais é percebida é como fiscalizador ou punitivo, né”. Relataram outros:

Eu já passei de ser fiscalizadora, de ser vista como um agente fiscalizador, para ser visto como corretivo, orientador. Então, hoje a gente trabalha muito na questão da orientação, de orientar, de tá mostrando. Quando se tem dúvida, manda um decreto, manda uma portaria, manda uma regulamentação, a instrução normativa. Então, hoje nós passamos a ser visto como um núcleo orientador, corrigindo, não de forma punitiva (E4 - Q6).

Com relação à pergunta 6, acredito que seja mais a questão punitiva (E8 - Q6).

Voltarelli *et al.* (2018) analisaram os fatores motivadores do processo de mudança do controle orçamentário na implementação de uma controladoria. Detectou-se que os fatores improvisação, ansiedade por sobrevivência e poder hierárquico se apresentam com maior frequência nas entrevistas.

**Figura 7 - Fase de Objetificação: percepção e motivação quanto à atividade de CI**



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

Quanto ao pensamento dos entrevistados a respeito dos fatores motivadores, podemos avaliar diversas citações:

Contribui na medida em que os gestores dos órgãos vão atuar com base nas informações do Núcleo de Controle, fornecidas pelo núcleo de controle, para que não possa justamente incorrer irregularidades (E1 - Q6).

Ele agora, ele é percebido mais como forma corretiva, porque as pessoas que trabalham com o dinheiro público, elas têm receio de serem responsabilizados por alguma atividade ilegal. Esse é o principal fator que leva a ter essa mudança, né (E3 - Q6).

Contribui para o gestor evitar de ser punido pelos órgãos superiores de controle, tipo Tribunal de Contas e tudo [...] (E7 - Q6).

[...] A intenção é filtrar e blindar o gestor no sentido de que ele faça uma boa governança, né, uma boa gestão [...] (E2 - Q6).

[...] A gente quer que o processo todo melhore (E4 - Q6).

O que contribui para essa situação é o fato de você, é o fato de você tomar conhecimento daquilo que não tá conforme estabelecido e orientar de fato para que as coisas andem melhor, né (E8 - Q6).

Constata-se que o caráter legal (5 citações) e o preventivo de irregularidades (5 citações) são as principais contribuições para a percepção atual, seguido da motivação por melhoria da gestão (3 citações).

#### 4.4.3. Grau de consenso social

Após o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os decisores da organização a respeito do valor da estrutura, há uma crescente adoção desta pela organização (Tolbert; Zucker, 1999). Desta forma, no que diz respeito ao grau de consenso, perguntou-se aos agentes se os benefícios que resultam do trabalho do controle interno são reconhecidos pelos gestores da instituição e se o controle interno influencia a tomada de decisão.

No que concerne aos benefícios da atividade, verifica-se um consenso da maioria quanto à eficácia da estrutura do CI (8 citações):

Sim, sem sombras de dúvidas, eles são reconhecidos e valorizados por todos aqueles que compõem o órgão de controle interno (E1 - Q7).

[...] Os resultados do trabalho do controle interno são reconhecidos pelo gestor das instituições e influencia totalmente na tomada de decisão, né.[...] (E6 - Q7).

Sim, com certeza. O reconhecimento pelo gestor é muito importante. Lá eles dão muito valor ao núcleo de controle interno, bastante. E eles não fazem nada sem consultar o controle interno nas decisões deles. [...] (E7 - Q7).

Apenas dois participantes expressaram opinião diversa (2 citações). Interessante ressaltar que, com auxílio do Atlas.TI, foi possível observar que as duas opiniões negativas quanto à eficácia da estrutura se localizam exatamente nas únicas duas respostas da transcrição que também negam que o controle interno influencia na tomada de decisão. O fato é facilmente percebido quando o terceiro entrevistado responde: “Eu acho que o trabalho do controle interno é desconhecido pelos gestores e ele não influencia na tomada de decisão” (E3 - Q7).

Isto posto, outro aspecto positivo se revela, ainda que em menor grau (6 citações), quando é perguntado se o controle interno influencia a tomada de decisão. Novamente, de forma análoga, detectou-se uma correlação direta e explícita entre o reconhecimento do gestor e a tomada de decisão, como pode ser visto nas citações abaixo:

Sim, com certeza. O reconhecimento pelo gestor é muito importante. Lá eles dão muito valor ao núcleo de controle interno, bastante. E eles não fazem nada sem consultar o controle interno nas decisões deles. A gente sempre participa das reuniões e a gente é sempre solicitado quando eles vão tomar alguma decisão (E7 - Q7).

Os resultados do trabalho do controle interno são reconhecidos pelo gestor das instituições e influencia totalmente na tomada de decisão, né. Porque, se algum processo não tiver regular, de certa forma, o gestor que poderia, se não tivesse o núcleo, né. Por interesse da administração já poderia dar prosseguimento tranquilamente. Mas com o núcleo apontando onde é que tá o erro, onde é que tá a falha, ele pode dar uma freada, né, e não seguir com certas coisas que poderiam prejudicar o próprio estado, né, pra própria administração (E6 - Q7).

[...] Claro que o controle interno influencia a tomada de decisão. Porque de qualquer forma é emitido um documento, né, e nesse documento tem orientações, né.[...] E

de qualquer forma pelo menos fica um documento com recomendações que são importantes para tomar a decisão. [...] (E5 - Q7).

No órgão Secretaria da Fazenda, sim, nós temos uma cultura, como eu disse, né, voltada para compreender a importância do controle na tomada de decisão. Para você ter uma ideia, a Secretaria da Fazenda não faz um pagamento se tiver ressalva. Tem que voltar para reanalisar. Só paga sem ressalva (E2 - Q7).

Sem sombra de dúvidas, até porque as informações contidas...é...pelos coordenadores do núcleo de controle, né, e por toda a equipe que forma essa instituição no final. O resultado final, que é a ação do gestor, é uma ação pautada dentro daqueles parâmetros da legalidade dos princípios que norteiam a administração. Com certeza é uma ação mais, é uma ação mais efetiva e eficaz (E1 - Q7).

Nove dentre os 10 participantes afirmaram que as finalidades do controle interno são conhecidas pela equipe. Considerando que na fase de objetificação são monitorados aspectos positivos e negativos da nova estrutura, aferiu-se que a legitimidade normativa e cognitiva (teorização) conferida ao controle interno está sendo parcialmente atendida. Embora haja atividade consistente como órgão supervisor junto aos NCIs por parte da CGE, há relevante carência nesse sentido dentro das instituições pesquisadas, onde operam integrados ao CI setores organizacionais diversos. Característica da fase semi-institucional, observou-se que a atividade de teorização avançou bastante, mas não foi totalmente atendida.

Na visão de Tolbert e Zucker (1998), o estágio de objetificação aborda uma suposta disseminação da estrutura a ser compartilhada, seguida de determinado grau de consenso social na organização. À vista disso, observa-se que os membros dos núcleos estudados percebem uma função orientadora predominante nestas unidades. Quanto ao consenso social a respeito da eficácia da estrutura, percebe-se um entendimento compartilhado entre os agentes de controle interno acerca dos benefícios que o NCI pode fornecer, principalmente no que toca ao seu cunho preventivo e o apoio à gestão na tomada de decisões.

Diante disso, temos que os NCIs pesquisados ainda se encontram com uma concordância incompleta frente à fase de objetificação. Isto se deve à moderada atividade de teorização por grupos de interesse, principalmente quanto às ações de conhecimento dentro do órgão, as quais podem atribuir à estrutura legitimidade cognitiva e normativa.

#### **4.5. Fase de sedimentação**

Como demonstrado, a institucionalização envolve a ocorrência sequencial de três fases. A habitualização e a objetificação ocorrem após uma inovação. A última fase da sequência, a sedimentação, caracteriza-se pela institucionalização definitiva da norma e da estrutura (inovação) na organização (Tolbert; Zucker, 1998, 1999). Nesse sentido, buscou-se

nesta subseção, atender ao terceiro ponto do segundo objetivo específico que consiste em: investigar os processos de sedimentação nos NCIs.

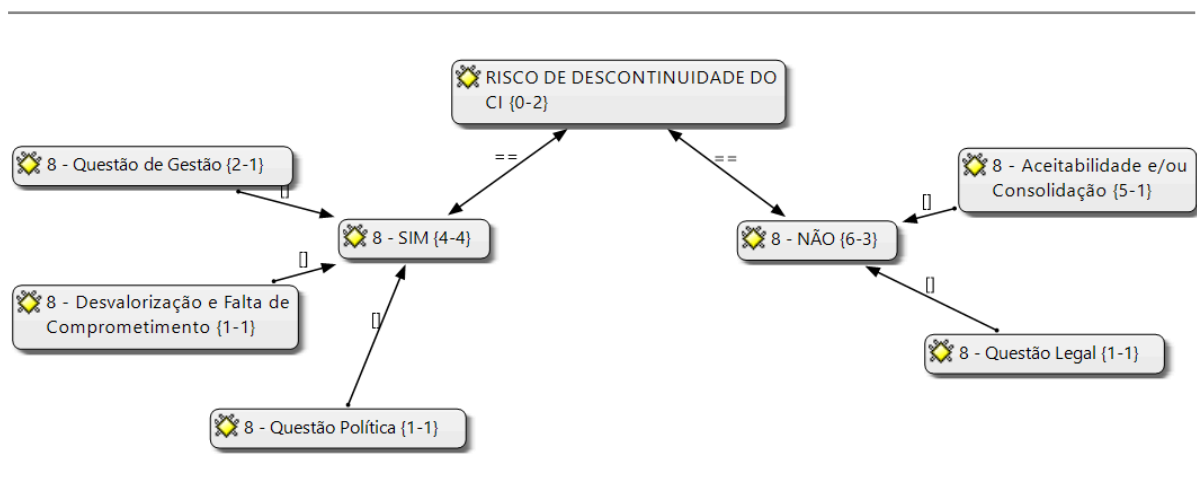
Para tanto, foram realizadas as seguintes perguntas aos entrevistados: “8 - Você acredita que há risco de descontinuidade do controle interno na instituição? Por quê? 9 - Você acredita que há resistência em relação ao trabalho desenvolvido pelo controle interno? Que pessoas ou grupos apresentam essa resistência e de que forma? O que poderia ser feito para minimizá-la? 10 - Quais são os resultados esperados com o trabalho do controle interno? Você acha que esses resultados estão sendo obtidos? ”.

As respostas transcritas esboçaram a categoria analítica sedimentação e a visão dos entrevistados a respeito das 3 (três) subcategorias: risco de descontinuidade do CI, resistência social e impactos esperados.

#### 4.5.1. Risco de descontinuidade do CI

A fase de sedimentação apoia-se na continuidade histórica da estrutura e na sobrevivência desta por várias gerações de membros da organização (Tolbert; Zucker, 1998, 1999). Nesse contexto, a oitava pergunta da entrevista buscou identificar junto aos agentes dos NCIs se há risco de descontinuidade do controle interno na Instituição. Na Figura 8 verifica-se que a unidade de contexto (risco de descontinuidade do CI) aborda 5 (cinco) unidades de registro para justificar a ocorrência do risco, ou não: aceitação e consolidação (5 citações), desvalorização e falta de comprometimento (1 citação), além da questão legal (1 citação), política (1 citação) ou de gestão (2 citações).

**Figura 8** - Fase de Sedimentação: Risco de Descontinuidade do CI



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

Seis entrevistados creem na continuidade da estrutura (permanência da inovação) do NCI, ou seja, não avistam o risco de descontinuidade do controle interno, devido a sua aceitação e consolidação ou tendo em vista a exigência legal:

O controle interno, ele é bem aceito. Assim, pelo menos no meu órgão, na realidade do órgão na Sead, né, ele é aceito, é respeitado e as pessoas acreditam mesmo no trabalho, né, do núcleo (E6 - Q8).

Não, acredito que não, porque já é uma instituição que já tá bem consolidada, né.[...] (E5 - Q8).

[...] a sua gerência interrompida porque estaria se atentando até contra os princípios constitucionais, que está previsto no art. 37, a eficiência, a moralidade, a legalidade e também o princípios que norteiam, né, a questão dos gastos públicos, que estão previstos na Constituição, que lá determina que todos os entes federativos devem ter uma estrutura de controle interno (E1 - Q8).

Por outro lado, quatro entrevistados enxergam o risco de descontinuidade, ou seja, a estrutura de CI não é permanente por motivos distintos: desvalorização, escolha da gestão e questão política:

É...então, assim, eu não duvido dessa possibilidade, até porque as pessoas, às vezes, a gente nota que os servidores não estão muito preocupados com a segurança jurídica do processo e dos procedimentos que são adotados (E8 - Q8).

Sim, às vezes há esse risco, quando muda a gestão, porque, até haver o conhecimento dos núcleos da atividade do núcleo, a gestão pode querer mudar, né, a atividade do setor. Eu acho que tem um risco, sim, de descontinuidade (E3 - Q8).

Acredito que com o novo decreto, ele coloca que o núcleo tem que haver os efetivos. Então, toda a repartição, toda unidade tem que ter os efetivos, né. Então, para que não haja esse risco. No caso, quando há comissionado, existe sim o risco de descontinuidade (E4 - Q8).

Sempre vai haver risco porque tem a questão política envolvida. Infelizmente, ainda tem isso né. Então, quando a política entra, existe um risco muito grande de sofrer essa descontinuidade aí (E2 - Q8).

Analisando as práticas em operação em sistemas de controle interno de municípios, na busca por fatores que expliquem a institucionalização em governos municipais, um artigo dos estudos anteriores confirmou o que Tolbert e Zucker (1996) esperavam. Lopes *et al.* (2020) comprovaram que a existência de estruturas de carreiras estáveis favorece a institucionalização de práticas, o que reduz as chances de descontinuidade deste processo nas mudanças de cargos de direção governamentais. O Entrevistado 4 é enfático no tema na citação anterior, corroborando com o raciocínio idêntico: “ [...] No caso, quando há comissionado, existe sim o risco de descontinuidade.”



Ainda nos estudos anteriores, examinando os fatores motivadores do processo de mudança de controle orçamentário de Itaipu, Voltarelli *et al.* (2018) confirmaram que fatores como resultados positivos e a resistência de grupos de interesse, as próximas subcategorias estudadas, influenciam na abrangência do processo de difusão e conservação de longo prazo da estrutura.

#### 4.5.2. Resistência social

Os indivíduos podem questionar racionalmente, ou não, as normas e as regras do ambiente organizacional. Contudo, a teoria institucional pressupõe que eles preocupam-se com o amparo de seus interesses. De toda forma, a “completa sedimentação” depende da baixa resistência destes agentes que não concordam com a inovação (Tolbert; Zucker, 1998, 1999). Nesse sentido, a nona questão da entrevista buscou identificar junto aos agentes dos NCIs a resistência em relação ao trabalho desenvolvido pelo controle interno, percebendo como e quais pessoas ou grupos a praticam, identificando ainda o que pode ser feito para minimizar esta resistência.

Na Figura 9 verifica-se que a unidade de contexto (resistência social) aborda 4 (quatro) unidades de registro para identificar quais atores estão oferecendo a resistência ao trabalho do NCI, de acordo com os entrevistados: gestores (2 citações), pessoal menos qualificado (2 citação), agentes públicos antigos (1 citação) e servidores em geral (1 citação).

Percebe-se que quatro participantes (4 citações) relataram que não há resistência ao trabalho do NCI (figura 9), subcategoria relacionada ao suposto movimento opositor de grupos em relação ao trabalho desenvolvido pelo controle interno:

Não, até porque o NCI, ele já se consagrou, né, entre os órgãos e perante a opinião pública, como uma ferramenta de trabalho de tamanha importância [...] (E1 - Q9).

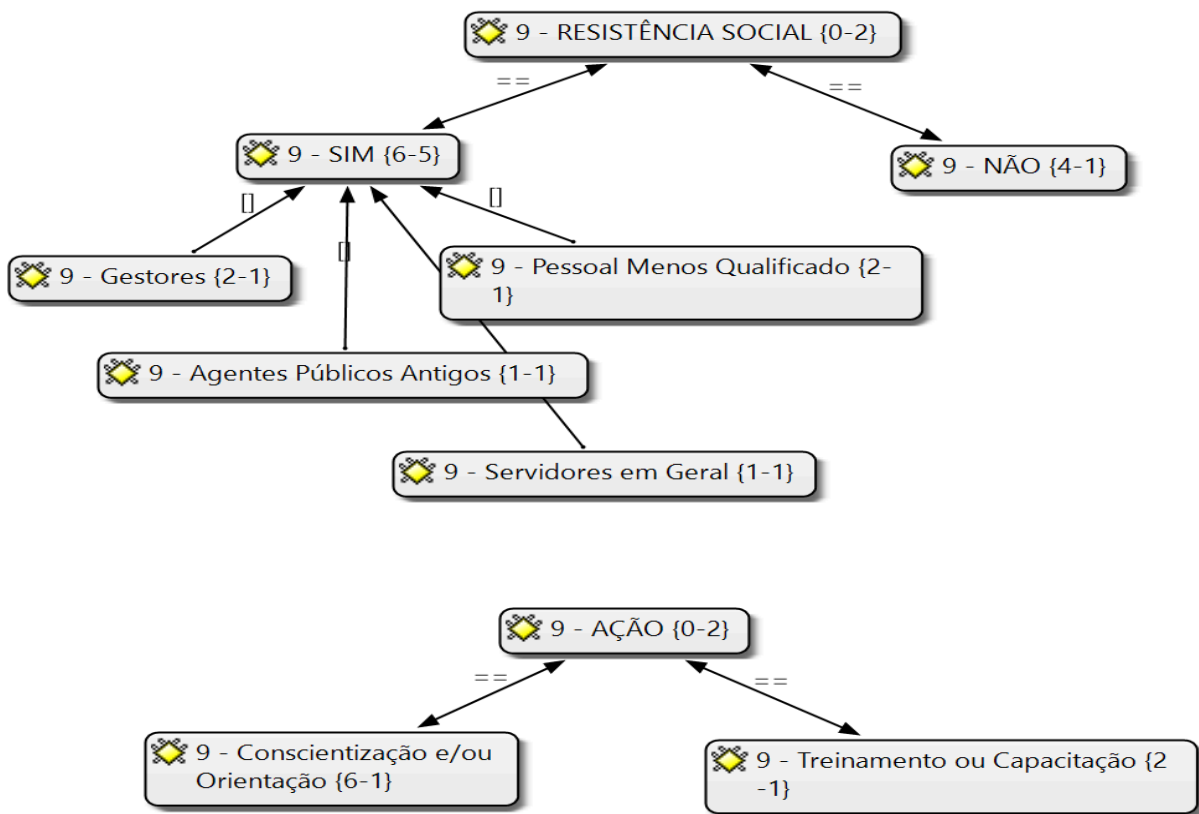
Não. Não vejo resistência sobre o trabalho do núcleo, não [...] (E6 - Q9).

É, no meu órgão não há resistência. No início, houve resistência, sim. Mas hoje não tem resistência, de forma que eles priorizam fazer a coisa correta conforme a legislação [...] (E7 - Q9).

Não (E9 - Q9).

Contudo, para seis entrevistados há resistência ao trabalho do NCI (6 citações) de quatro formas (Figura 9). Dois participantes afirmaram que a resistência estaria relacionada à baixa qualificação (2 citações), ou seja, insuficiência técnica ou falta de conhecimento para compreender o processo e sua importância.

**Figura 9 - Fase de Sedimentação: Resistência Social**



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

Este fato pode significar a ausência de conhecimento dos objetivos da atividade e também foi identificado no estudo de Lisboa *et al.* (2018) como fator de resistência à implementação de um modelo de avaliação de desempenho em uma coordenadoria pública. Os autores perceberam como fatores de resistência para a implementação: a insegurança ontológica, a inércia, a falta de conhecimento, a aceitação de rotinas e o *decoupling*.

Outros dois relataram que a resistência estaria nos setores de hierarquia superior, citando os próprios gestores da instituição (2 citações). Dois entrevistados identificaram a resistência dentro do grupo de servidores em geral (1 citação), sendo que um deles citou um agravamento de opinião em desfavor à estrutura para os mais antigos (1 citação).

[...] Então, há uma resistência. Há principalmente a nível de diretoria, de gerência, aquele pessoal de ponta, que tá acostumado a fazer as mesmas coisas. Quando há uma inovação, eles resistem, tem essa resistência (E2 - Q9).

Bom, eu acredito que a resistência ao trabalho desenvolvido existe, mas normalmente são para aquelas pessoas que não buscam ir atrás do conhecimento em si do fluxo de processo da regularidade. São aquelas que eram, aquelas pessoas que querem fazer as coisas menos tecnicamente falando, vamos dizer assim, né. São essas pessoas que apresentam mais resistência, né.[...] (E5 - Q9).

A gente não tem como não dizer que existe resistência sim, né, em relação ao trabalho do núcleo. Mas essa resistência, ela passa por, ela vem de pessoas que não tem um real conhecimento da...da eficácia do...do novo né. [...] (E5 - Q9).

[...]o grupo que apresenta mais resistência geralmente são os grupos que estão acima na hierarquia do setor, os mais acima que apresentam mais resistência, né. [...] (E3 - Q9).

Vale ressaltar que as ações propostas pelos participantes praticamente encontraram uniformidade (Figura 9), recomendando-se trabalhos de conscientização, orientação, capacitação e treinamento (8 citações).

[...] O que é que a gente pode fazer pra minimizar isso? Eu acho que é treinamento, é conscientização o tempo todo. Os órgãos devem capacitar seus servidores em todos os níveis. Aí sim, eles começam a compreender a necessidade da gente se modernizar em todos os aspectos (E2 - Q9).

[...] E pra minimizar a questão, acho que deveria ter um conhecimento maior da atividade porque a gente tenta dizer que a atividade não é positiva, né, que é uma atividade que a gente faz junto com a gestão e não contra a gestão (E3 - Q9).

[...] E eu acho que pra minimizar esse tipo de coisa é tentar orientar, conscientizar, fazer cursos, capacitações e tentar implementar uma cultura organizacional de que o controle é importante, não como uma coisa que tá só pra fiscalizar, mas uma coisa que tá pra orientar e fazer com que os processos fiquem da melhor forma (E5 - Q9).

[...] Eu acredito que seja mesmo processo de conscientização, e é como a questão do diálogo, de conversar, que o núcleo não é um órgão que tá ali pra um setor que tá pra barrar processo mas sim pra trazer mais segurança pro procedimento, trazer mais segurança pro fiscal que vai atestar, trazer mais segurança pro gestor que vai tomar uma decisão (E8 - Q9).

Portanto, seguindo a linha do estudo de Lisboa *et al.* (2018) e dos participantes dos núcleos desta pesquisa, para minimizar esse problema, recomenda-se trabalhos de conscientização, orientação, capacitação e treinamento. Esta ação deve criar uma aproximação entre o controle interno e as outras áreas, fortalecendo o entendimento de que o esforço das atividades de controle reforçam a gestão, apoiam no alcance dos objetivos institucionais e trazem eficiência e eficácia para a entidade.

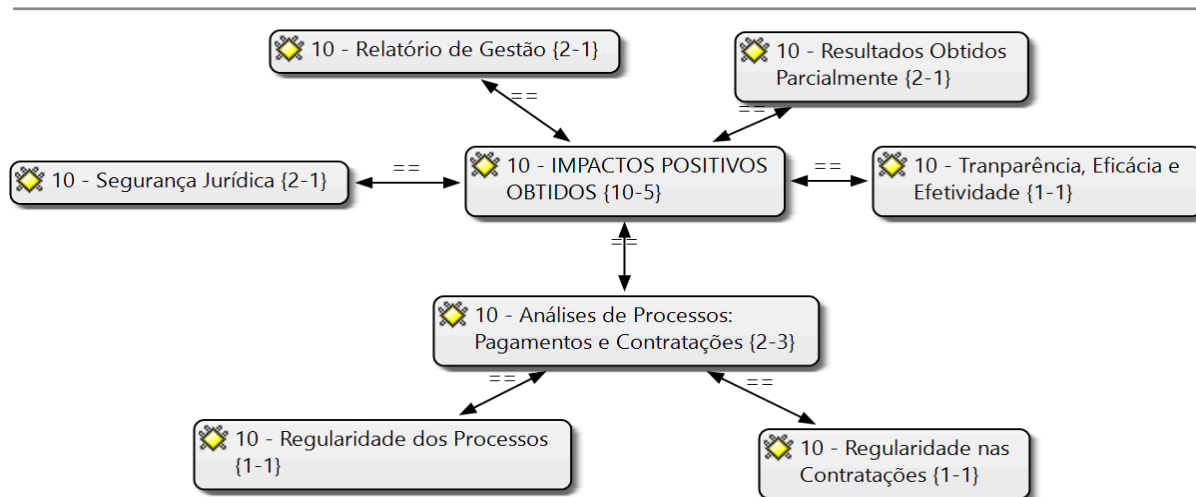
#### 4.5.3. Impactos positivos obtidos

Tolbert e Zucker (1998) explicam que o processo de institucionalização completo passa pela conquista de resultados. Na área de controle, em tese, esta efetividade está relacionada aos indicadores de atendimento de orientações e recomendações emanadas. Nessa lógica, a décima questão da entrevista buscou identificar junto aos agentes dos NCIs os resultados esperados com o trabalho do controle interno e se esses resultados estão sendo obtidos (impactos positivos).

Na Figura 10 verifica-se que a unidade de contexto (impactos positivos obtidos) aborda 4 (quatro) unidades de registro, de acordo com os entrevistados: segurança jurídica (2

citações), relatório de gestão (2 citações), análise e regularidade dos processos e contratações (4 citações), transparência, eficácia e efetividade (1 citação) e resultados obtidos parcialmente (2 citações).

**Figura 10** - Fase de Sedimentação: Impactos positivos obtidos



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

Comprovando-se os resultados obtidos, as instituições tendem a ter valorização por parte de seus apoiadores. Quanto ao assunto, reforçando a análise, a investigação de Boff *et al.* (2008) compreende que, para institucionalizar hábitos, normas e regras é necessário a aceitação da maior parte dos envolvidos e interessados, independentemente se estes apoiarem a alegada institucionalização. Constata-se o referido apoio ao controle interno e percebe-se que os resultados esperados e positivos do trabalho estão sendo obtidos (10 citações), ainda que 2 citações afirmem ser de forma parcial.

Usando os dados esperados do controle interno e realmente tentar analisar um máximo, a grande quantidade, a maioria ou quase totalidade mesmo dos processos tanto de pagamento como análise de contratação [...] (E5 - Q10).

[...] Sobre os resultados esperados é a diminuição de irregularidade nos processos, né, para que a gente seja o mais correto, eficiente e transparente possível e os resultados.[...] (E6 - Q10).

Bom, se espera...com...com a atuação do controle interno, o trabalho que nós desenvolvemos, que realmente o gestor tenha a maior segurança em tomar suas decisões. Segurança jurídica, inclusive. É isso que a gente espera [...] (E2 - Q10).

O resultado esperado é exatamente que os processos analisados, eles saiam sem pendências a fim de que eles possam ser efetivados, pagos, né, ou os contratos firmados sem nenhum tipo de irregularidade[...] (E3 - Q10).

[...] Razão pela qual, ao final de cada dessas financeiro, nós emitimos um relatório de gestão do órgão, e nele estão lá contidas as informações que todos os gestores tiveram ao longo do ano, nos processos de contratação, de pagamento, tomada de contas, enfim, em vários objetos relacionados a natureza do processo. [...] (E1 - Q10).

Bem, o resultado esperado é maior transparência com relação ao uso dos recursos públicos, maior eficácia e efetividade. [...] (E8 - Q10).

A proposta de Tolbert e Zucker (1998) para o processo de institucionalização apresenta a obtenção dos resultados esperados como pré-requisito para a totalização da fase de sedimentação. No que pese a visão de concretização destes resultados positivos advindos do trabalho do NCI por parte dos agentes entrevistados, constatou-se que, em relação ao controle interno, há moderado risco de descontinuidade e alto índice de resistência social.

Diante do exposto, tem-se que o controle interno dos núcleos pesquisados se adere parcialmente à fase de sedimentação do modelo em estudo, ou seja, não há uma difusão da estrutura em sua forma completa, seja pela sua perpetuação ou pela sua propagação no ambiente.

#### **4.6. Isomorfismo**

O isomorfismo é um fenômeno de convergência progressiva das organizações rumo à similaridade, retratando a disposição que determinada unidade possui de semelhança quanto ao ambiente institucional, no que diz respeito à forma e a estrutura. O chamado isomorfismo institucional possui três mecanismos distintos: o coercitivo, o mimético e o normativo (Zucker, 1988; Dimaggio; Powell, 2005). Deste modo, buscou-se nesta subseção atender ao terceiro objetivo específico que consiste em: verificar as evidências de isomorfismo nos NCIs, identificando junto ao entrevistado os níveis de convergência (semelhanças) da organização (unidade).

Para tanto, foram realizadas as seguintes perguntas aos entrevistados: “11 - De que forma as pressões governamentais e da sociedade influenciam na adoção de práticas e procedimentos do controle interno? 12 - Há inspiração em outros órgãos ou controles internos similares na definição das práticas e procedimentos a serem adotados? Como essas organizações influenciam a estrutura do NCI? 13 - Você faz parte de alguma entidade ou associação ligada à atividade de controle? De que forma este tipo de entidade influencia as práticas adotadas pelo controle interno?”.

As respostas transcritas esboçaram a categoria analítica isomorfismo e a visão dos entrevistados a respeito das seguintes unidades de contexto (três): pressões e influências, presença de mimetismo e profissionalização.

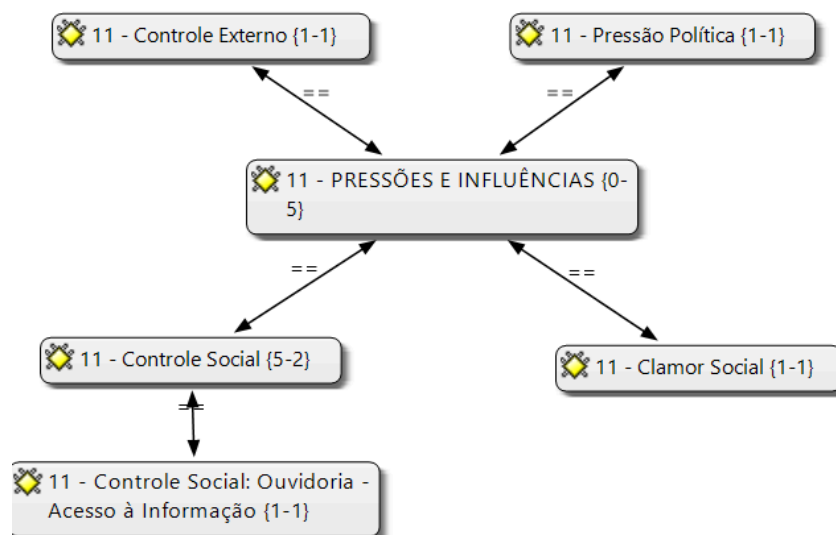
#### 4.6.1. Isomorfismo coercitivo

O isomorfismo coercitivo resulta de problemas da legitimidade e das influências políticas, por meio de pressões informais e formais praticadas por uma organização em relação à outra. Assim, estas pressões podem ser culturais, da sociedade, ou governamentais, exercidas por leis e regulamentos (Dimaggio; Powell, 1991, 1999, 2005). Nesse sentido, este item buscou examinar as evidências de isomorfismo coercitivo nos NCIs. Desta forma, a pergunta 11 da entrevista questiona como as pressões governamentais e da sociedade influenciam na adoção de práticas e procedimentos do controle interno.

Por meio da coleta documental, sobretudo do supracitado Decreto n. 17.526/2017, à princípio, detecta-se no executivo estadual evidências de elementos internos de normatização que indicam a existência de isomorfismo coercitivo nos NCIs estudados.

Quanto às entrevistas, na Figura 11 verifica-se que a unidade de contexto (pressões e influências) aborda 4 (quatro) unidades de registro para apresentar as formas de pressões e influências registradas pelos entrevistados: controle externo (1 citação), pressão política (1 citação), clamor social (1 citações) e controle social (5 citações).

**Figura 11** - Isomorfismo Coercitivo: Pressões e Influências



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

Vale informar que apenas um participante relatou que não há influência social (1 citação) e dois participantes relataram não existir pressão governamental (2 citações). Por outro lado, a maioria (8 citações) alegou haver pressão ou influência. As pressões governamentais citadas foram as pressões políticas (1 citação) e o controle externo (1 citação). O controle social (5 citações) apareceu como a forma predominante de pressão e

influência, sendo que um destes citou a ouvidoria e o acesso à informação (1 citação) como exemplo deste controle:

[...] Essa participação da sociedade, né, de uma forma direta ou indireta é quando ela nos procura através de um sistema, por exemplo de ouvidoria ou de cidadão. O próprio cidadão querendo buscar respostas para os seus anseios. [...] (E4 - Q11).

Isso é o controle social. É quando existe essa pressão. Ela exige tanto do servidor como do chefe, uma posição mais clara e mais transparente. [...] (E4 - Q11).

Eu acho que as pressões, a sociedade, influenciam mais pra existir o controle, porque a sociedade cobra realmente a prestação de serviço público boa e também de forma correta, né. E aí de qualquer forma esse influencia pra ter mais controle dos processos, pra ter um resultado mais limpo regular. [...] (E5 - Q11).

[...] a sociedade principalmente, ela requer uma maior transparência com relação aos atos governamentais e acaba que transferindo essa responsabilidade pro governo (E5 - Q11).

Na realidade, eu acredito que deve haver essa pressão, que a sociedade deve, sim, fiscalizar o que tá sendo, o que é que tá acontecendo dentro dos órgãos [...] (E8 - Q11).

Devido às pressões formais, geralmente por força de lei, é normal e esperado a presença do isomorfismo coercitivo nos estudos em órgãos públicos. Diferente do que ocorre em empresas privadas, os agentes devem seguir o princípio da legalidade, ou seja, só podem fazer o que a lei determina. Deste modo é normal que se pense que o controle interno esteja regulado por normas ou leis, situação em que provavelmente se caracterize a presença do isomorfismo coercitivo.

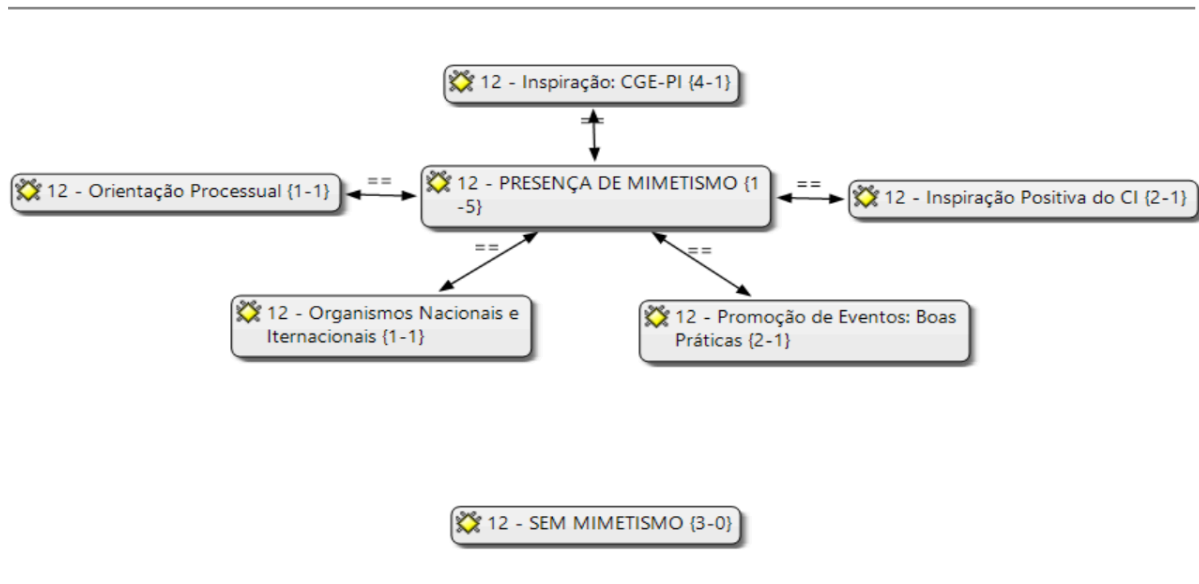
Contudo, entende-se que estas normas direcionam o controle interno, mas também asseguram certa liberdade para os órgãos públicos administrarem seus recursos. Diante disso, com o objetivo de favorecer o crescimento da eficiência e aprimorar a gestão, a seguir, este estudo procura contribuir ao demonstrar também a presença do isomorfismo mimético e o normativo no controle interno.

#### 4.6.2. Isomorfismo mimético

O isomorfismo mimético parte de respostas organizacionais padronizadas à incerteza ambiental, emulando-se práticas tidas como bem-sucedidas ou consideradas mais legítimas de outra organização para o enfrentamento (Dimaggio; Powell, 1991, 2005). Nesse sentido, este item buscou examinar as evidências de isomorfismo mimético nos NCIs. Desta forma, a pergunta 12 da entrevista questiona se há inspiração em outros órgãos ou controles internos similares na definição das práticas e procedimentos a serem adotados e como essas organizações influenciam a estrutura do NCI.

Na Figura 12 verifica-se que a unidade de contexto (presença de mimetismo) aborda 5 (cinco) unidades de registro para apresentar como ocorrem as inspirações registradas pelos entrevistados: inspiração CGE, inspiração positiva do CI, promoção de eventos: boas práticas, organizacionais nacionais e internacionais e orientação processual.

**Figura 12** - Isomorfismo mimético: presença de mimetismo



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

Conforme a figura, nota-se que 3 (três citações) entrevistas negaram a presença de mimetismo. Em contrapartida, seis participantes confirmaram a presença de mimetismo (6 citações), sendo que a CGE-PI (4 citações) foi citada quatro vezes como fonte de inspiração. Outras fontes de influência foram os eventos de controle interno (2 citações) e as entidades nacionais e internacionais (1 citação) ligadas à área.

Bom, na realidade o NCI foi criado de forma que a gente tá atrelado a Controladoria Geral do Estado. Então, tudo quando chega no núcleo nós já encontramos o que a gente pratica, que a gente vai adotar. Quer dizer, através desses questionários, roteiros, que a gente faz análise dos processos. [...] (E2 - Q12).

Sim. Existe sim inspiração no nosso canal. No meu caso, a gente cria ali. A gente tem o próprio, a própria CGE. Ela faz é no final, ao final de cada, de cada ano ela faz um fórum de controle e todos os núcleos ali se reúnem, se encontram. [...] (E4 - Q12).

Bom, não tenho certeza disso, mas acredito que sim. Tanto pelo curso que eu fiz, pra ser controlador interno aqui no estado, nas aulas ou na época. O controlador geral até diz que se baseava em práticas internacionais de controle, em sistemas de controle internacionais, né, em documentos oficiais de órgãos de controle, de auditoria. [...] (E5 - Q12).

É, a inspiração é a gente seguir as orientações da Controladoria Geral do Estado, né, da CGE. Influenciam muito no nosso trabalho. A gente tá sempre se orientando com eles e eles são nossa inspiração pra trabalhar de forma correta. [...] (E7 - Q12).

As fontes de inspiração, a exemplo da CGE, podem envolver a definição de práticas, a adoção de procedimentos e a estruturação do NCI. Nesse sentido, Baeta *et al.* (2011)



identificaram que o isomorfismo mimético decorre justamente da adoção de procedimentos, práticas e arranjos organizacionais estruturais que prosperam e se institucionalizam em outras entidades ou grupos. O objetivo desta ação seria a redução da incerteza proveniente de imposições institucionais, objetivos concorrentes e adversidades tecnológicas.

Zambenedetti e Angonese (2020) constataram que, em um ambiente de incerteza ou incompreensão de tecnologias e objetivos, as organizações tentam imitar outras. Tem-se então uma vantagem para a instituição devido a economia na obtenção de uma solução já testada anteriormente (Dimaggio; Powell, 1983). Ainda que este processo seja regulado por normas ou leis, que, como já exposto, estaria mais ligado ao isomorfismo coercitivo, caracterizou-se o isomorfismo mimético tendo em vista a autonomia administrativa no gerenciamento dos recursos. Os autores observaram que, frente à referida incerteza, os campi objetos de estudo procuraram formas semelhantes para resolver os problemas orçamentários.

Ainda sobre o tema mimetismo, por analogia, confirmou-se o que era esperado como resultado da investigação comparando esta pesquisa com o estudo de Lopes *et al.* (2020). Este artigo trata de uma ocorrência de relação semelhante da controladoria com outros órgãos como CGU e CONACI, referências nacionais para profissionais de controle interno. Constatou-se naquele setor de controle municipal que projetos como “Aluno Auditor” e “Ouvidor Itinerante”, executados no município de BH, utilizam material didático repassado diretamente pela CGU.

No estudo anterior de Baeta *et al.* (2011, p. 241), apercebeu-se um mimetismo aparentado conquanto sua adoção se processe em sentido inverso, que “se processa também pela verificação de procedimentos e práticas que prosperam e se institucionalizam em outras organizações”. A instituição pesquisada compartilha com outras instituições procedimentos e práticas implementados para outras universidades:

Neste sentido, os valores que cristalizaram na UFV como práticas eficazes passam a ser padrão de preferência racionalizado por um indivíduo, seu próprio grupo e compartilhadas pelo grupo de outra instituição que influencia as decisões *in loco* (Baeta *et al.*, 2011, p.246).

A CGE é referência estadual para os servidores públicos que trabalham com o controle interno. Deste modo, os participantes da pesquisa evidenciaram a presença do mimetismo, principalmente quanto à adoção de práticas e procedimentos sob influência da desta controladoria.

#### 4.6.3. Isomorfismo normativo

O isomorfismo normativo está associado à profissionalização, ou seja, provém do interesse de comunidades profissionais, as quais buscam criar regras e métodos com o objetivo de conceder legitimidade para suas ocupações, por meio de um conflito coletivo na busca pela definição de condições e métodos de trabalho (Dimaggio; Powell, 1991, 1999, 2005). Diante disso, este item buscou examinar as evidências de isomorfismo normativo nos NCIs e o grau de influência das comunidades profissionais.

Assim, a questão 13 indaga se o participante faz parte de alguma entidade ou associação ligada à atividade de controle e como esta entidade influencia as práticas adotadas pelo controle interno. Baeta *et al.* (2011) lembram que o grau de profissionalização é um elemento essencial para o entendimento das pressões normativas do ambiente organizacional. Este fator pode resultar da educação formal ou de requisitos para atuação em uma área.

Nesta pesquisa, nove participantes relataram que não fazem parte de qualquer entidade profissional (9 citações). Embora o entrevistado 1, e somente ele, alegue fazer parte da CGE (1 citação), considera-se que esta não é uma entidade profissional como a descrita acima. Portanto, verifica-se que nenhum dos entrevistados dos núcleos estudados integra qualquer entidade profissional. Este comportamento é chamado por Meyer e Rowan (1977) de dissociação (*decoupling*), um dos conceitos da base conceitual da Teoria Institucional.

Reportando o artigo de Lopes *et al.* (2020), verificou-se também esta forma de isomorfismo na ocasião em que os servidores da Controladoria Geral de BH declararam trocar informações e interagir com a CGU e com o CONACI, por meio de cursos, capacitação e encontros. No atual estudo, como em BH, percebe-se que a CGE tem uma forte interação com os NCIs, trocando informações, supervisionando tecnicamente, promovendo cursos, capacitações e encontros. Contudo, observa-se que os membros dos núcleos não estão organizados na busca pela definição de condições e métodos de trabalho. Também não há o estabelecimento de uma base cognitiva e da legitimação para a autonomia ocupacional.

Resumindo, conforme o relato da metade dos participantes entrevistados, o controle social, ligado à influência cultural ou social, independente de outras citações relacionadas à pressão governamental, consolida-se como o grande responsável pela evidência do isomorfismo coercitivo. Quanto ao mimetismo, evidenciou-se a presença deste, principalmente no que concerne à adoção de práticas e procedimentos sob influência da CGE. Constatou-se ainda que os membros dos núcleos estudados não estão organizados na busca

pela definição de condições e métodos de trabalho. Também não há o estabelecimento de uma base cognitiva e da legitimação para a autonomia ocupacional. Além disso, eles não possuem ligação com qualquer associação ou entidade profissional, o que evidencia uma forma de *decoupling*.

Face ao exposto, constatou-se a presença dos três tipos de isomorfismo nos NCIs pesquisados, predominando, na percepção dos entrevistados, as práticas de isomorfismo coercitivo e mimético nos procedimentos do controle interno.

#### **4.7. Legitimação**

Para a teoria institucional, a estrutura organizacional desenvolve-se para suportar pressões onde o ambiente se constitui de aspectos culturais legitimadores dessa estrutura, o que favorece sua manutenção e sobrevivência (DiMaggio; Powell, 1991, 2005). A estrutura pode se constituir de elementos regulatórios, normativos e cognitivos que, quando adotados pelas organizações, as tornam socialmente legítimas (Scott, 2001). Deste modo, buscou-se nesta subseção atender ao quarto objetivo específico que consiste em: verificar as evidências de legitimação nos NCIs, identificando junto ao entrevistado o nível de incorporação de regras e crenças institucionalizadas.

Para tanto, foram realizadas as seguintes perguntas aos entrevistados: “14 - Como você percebe a subordinação técnica do controle interno à CGE-PI? Como os órgãos de controle externo têm avaliado o trabalho desenvolvido pelo controle interno? 15 - Você acredita que o trabalho desenvolvido pelo controle interno está de acordo com os valores da sociedade e da sua Instituição? Por quê? 16 - Você acredita que o controle interno é visto como fundamental na sua Instituição? Por quê?”.

As respostas transcritas esboçaram a categoria analítica legitimidade e a visão dos entrevistados a respeito das seguintes unidades de contexto (quatro): subordinação técnica CGE/NCI, avaliação do controle externo, valores do NCI e CI é fundamental.

##### **4.7.1. Legitimidade regulatória**

O fundamento da legitimidade regulatória está na concordância com as regras, leis ou regimentos (Scott, 1995). Nesse sentido, este item buscou examinar as evidências de legitimidade regulatória nos NCIs. Desta forma, além da pesquisa documental, a pergunta 14 da entrevista questiona como é percebida a subordinação técnica do controle interno à CGE-PI e como os órgãos de controle externo têm avaliado o trabalho dos NCIs.

Conforme o Decreto n. 17.526/2017, que reestruturou o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, o seu art. 3º dispõe que a CGE-PI, órgão central do sistema de controle interno do poder executivo estadual, é responsável por gerenciar, normatizar e estruturar este conjunto de políticas e procedimentos de acordo com as normas constitucionais, legais e as estabelecidas na referida norma. Na prática, cada órgão, já possuindo ou não uma estrutura de controle interno, passa a ter em seu organograma um Núcleo de Controle Interno, subordinado apenas ao dirigente máximo da pasta e tecnicamente supervisionado pela CGE:

Art. 10. Os órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, após oitiva da Controladoria-Geral do Estado, deverão instituir, estruturar e manter núcleos setoriais de controles internos, denominados Núcleo de Controle de Interno – NCI, com a finalidade de contribuir para o uso regular, eficiente, eficaz e efetivo dos recursos públicos.

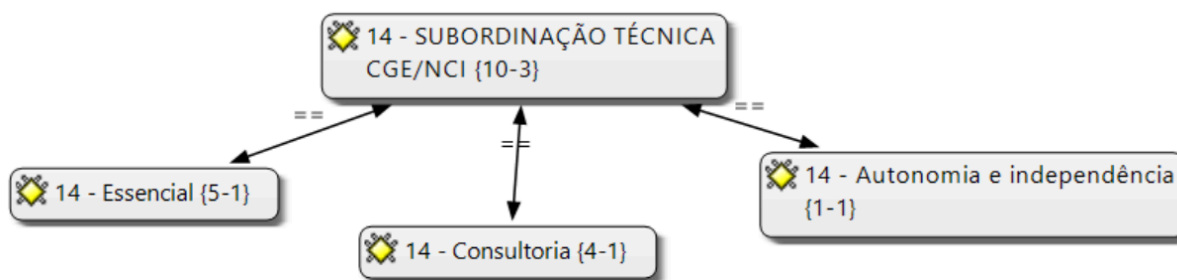
Art. 11. Os Núcleos de Controle Interno serão criados no âmbito de cada órgão ou entidade mediante regimento interno ou norma equivalente que defina sua estrutura e funcionamento.

§1º Os servidores integrantes dos Núcleos de Controle Interno serão subordinados administrativamente ao respectivo dirigente máximo do órgão ou entidade e tecnicamente à Controladoria-Geral do Estado.

Em 2022, foi publicada, no Diário Oficial do Estado, a Lei Nº 7.883, de 08 de Dezembro, Lei de Organização Administrativa do Estado do Piauí, que tornou a CGE uma Superintendência da Secretaria de Fazenda - SEFAZ/PI, mantendo as funções de controladoria, auditoria e corregedoria. As atribuições de Ouvidoria foram devolvidas para a Secretaria de Governo - SEGOV. Na prática, esta lei também não alterou de forma relevante as atividades de controle interno executadas por estes núcleos setoriais ou a supervisão técnica da CGE. Desta forma, não houve problemas relacionados a isto na pesquisa.

Deste modo, no que concerne à criação dos NCIs pesquisados, constata-se que os núcleos foram reestruturados e implementados regularmente por decreto estadual na estrutura organizacional dos órgãos do poder executivo estadual. Neste sentido, ainda no intuito de avaliar o índice da legitimidade regulativa junto aos participantes, perguntou-se a respeito da percepção destes quanto à supracitada subordinação técnica do controle interno à CGE-PI, avaliando-se como funciona tal intervenção (Figura 13), esboçando 3 (três) unidades de registro: essencial (5 citações), consultoria (3 citações) e autonomia e independência (1 citação).

**Figura 13** - Legitimidade Regulatória: Subordinação Técnica CGE/NCI



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

Em total obediência ao decreto, todos os entrevistados concordam com a existência da subordinação técnica do controle interno à CGE-PI (10 citações). O Entrevistado 1 avalia como essencial e integrativa: “Eu percebo, assim, esse tipo de subordinação [...] é necessária e deve existir [...] existe uma perfeita simbiose entre a coordenação do núcleo de controle [...]”. O Entrevistado 4 concorda com o E!: “Pronto, existe. Eu gosto muito. Essa subordinação técnica. Ela é necessária. [...]”. Os demais entrevistados abaixo seguiram com um entendimento semelhante citando a essencialidade, o apoio técnico e orientação, além da autonomia e da independência:

Essa subordinação técnica, controle interno CGE é o próprio motivo da existência do núcleo de controle interno, como ele tá hoje, né. Então, essa subordinação, ela é essencial, não tem como fugir, né. [...] (E3 - Q14).

Eu acho positiva porque, [...] de qualquer forma, fica externo ao gestor que está na pasta. Então ficam com as normas de controle desenvolvidas por um órgão que é tecnicamente preparado pra isso, né. [...] Evita interferências do gestor da pasta nesta parte técnica, né. E isso dá mais autonomia e mais independência para fazer as análises e recomendações que forem necessárias, né [...] (E5 - Q14).

[...] acredito que seja boa, sim. É uma troca, uma é bem interessante. A gente sempre tem contato direto, né, de consultoria. Ou seja, se tiver dúvida aqui ou tiver alguma pergunta ou alguma documentação que a gente acredita que não esteja batendo, a gente sempre tem acesso direto com a CGE [...] (E6 - Q14).

No que concerne à avaliação de órgãos de controle externo frente trabalho desenvolvido pelo controle interno, sete participantes consideram positiva (7 citações) e os três restantes não souberam responder, informar ou avaliar (3 citações). Não houve avaliação negativa:

[...] E o controle externo, ele avalia bem quando você consegue desenvolver as suas atividades do núcleo seguindo as orientações técnicas da CGE. Sempre dão resultados positivos (E3 - Q14).

[...] Com relação ao TCE, a gente percebe que nos últimos relatórios eles avaliam. Eles avaliam as suas análises. Se foi concomitante, se foi posterior e exige o cumprimento. Então, há essa integração entre CGE, TCE e agente subordinado. E

entre a CGE com o núcleo subordinado à CGE daqui do Piauí. A gente consegue sim ter essa troca, esse retorno, esse retorno positivo (E4 - Q14).

[...] Positivo. Uma avaliação extremamente positiva, haja visto os números que nós apresentamos para a sociedade e para o estado de uma forma geral. São números satisfatórios que mostram a quantidade de dinheiro economizado, a quantidade de dinheiro empregado e o número bastante reduzido de autuações com irregularidades de alguns gestores (E1 - Q14).

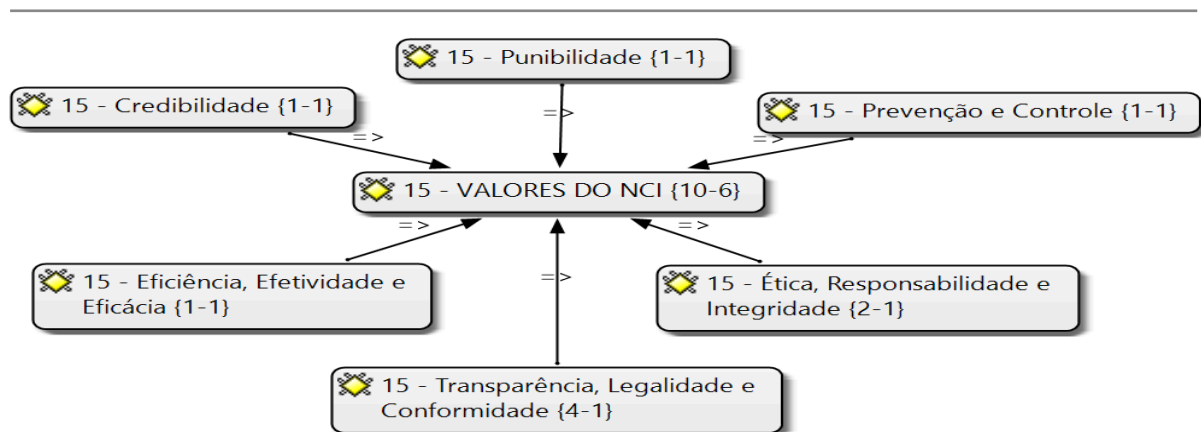
Foram verificados na pesquisa documental aspectos legais (Decreto n. 17.526/2017) formalmente instituídos, respeitando-se a estrutura definida e executando-se práticas em conformidade com os procedimentos. Ademais, conforme as citações, o trabalho desenvolvido pelos NCIs corresponde às expectativas dos entrevistados, gestores e órgãos de controle como Tribunal de Contas e CGE, a qual supervisiona estes núcleos de forma exclusivamente técnica, sem qualquer tipo de ingerência. Portanto, percebe-se um grau avançado de legitimidade regulatória.

#### 4.7.2. Legitimidade normativa

A legitimidade normativa, por seu turno, procede dos valores da sociedade ou do ambiente social organizacional (Scott, 1995). Nesse sentido, este item buscou examinar as evidências de legitimidade normativa nos NCIs. Desta forma, a pergunta 15 da entrevista questiona se o participante acredita que o trabalho desenvolvido pelo controle interno está de acordo com os valores da sociedade e da sua instituição.

Na Figura 14 verifica-se que a unidade de contexto (valores do NCI) aborda 6 (seis) unidades de registro para identificar quais valores estão sendo praticados no NCI, de acordo com os entrevistados: eficiência, efetividade e eficácia (1 citação), transparência, legalidade e conformidade (4 citações), ética, responsabilidade e integridade (2 citações), prevenção e controle (1 citação), credibilidade (1 citação) e punibilidade (1 citação).

**Figura 14** - Legitimidade normativa: valores do NCI



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

Todos os participantes do estudo concordaram que o trabalho desenvolvido pelo controle interno está de acordo com os valores da sociedade e da sua instituição (10 citações). Podemos observar a citação de um amplo espectro de valores relacionados nas unidades de registro da figura 14.

[...] Então, quando o núcleo tá trabalhando, tá vendo que as coisas estão dando certo, que está tudo caminhando, que você tá conseguindo mitigar os riscos, isso é interessante. Isso gera credibilidade inclusive com os outros órgãos do estado e vai fluindo melhor (E4 - Q15).

[...] o controle interno visa justamente dá regularidade aos processos, tentar melhorar a eficiência, né, a eficácia e a efetividade da prestação do serviço público, que é o objetivo fim, né, do serviço público a ser entregue à sociedade [...] (E5 - Q15).

O controle interno é muito ético, né. Nós somos aqui preparados, nós somos capacitados regularmente.[...] (E2 - Q15).

[...] quando você pensa em educação, você pensa em tudo de positivo, né, em ética, em responsabilidade, integridade. Então, por isso que eu acho que a gente tá de acordo com os melhores valores da sociedade (E3 - Q15).

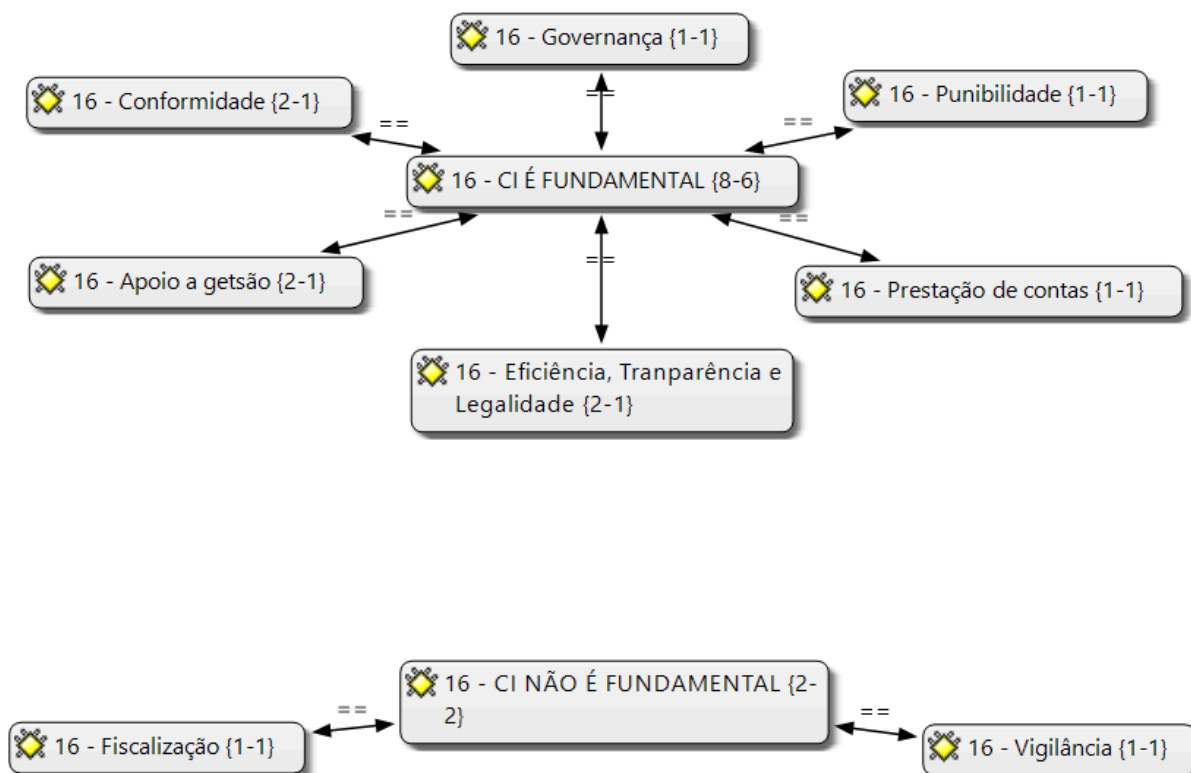
Diante disso, as entrevistas demonstraram a presença da legitimidade normativa tendo em vista que as normas e valores sociais da sociedade e da instituição foram atendidos e aprovados, permanecendo sintonizados com o trabalho dos NCIs.

#### 4.7.3. Legitimidade cognitiva

A TI caracteriza o processo de institucionalização como um fenômeno essencialmente cognitivo e de natureza simbólica, onde o componente essencial é a legitimidade, a qual se vincula ao nível de apoio cultural conquistado pela instituição (Trevisan *et al*, 2012). Neste contexto, a legitimidade cognitiva se baseia na conformidade com modelos e padrões socialmente aceitos no ambiente institucional (Scott, 1995). Nesse sentido, este item buscou examinar as evidências de legitimidade cognitiva nos NCIs. Desta forma, a pergunta 16 da entrevista questiona se o participante acredita que o controle interno é visto como fundamental na sua instituição.

Na Figura 15 verifica-se que a unidade de contexto (valores do NCI) aborda 6 (seis) unidades de registro para identificar quais valores estão sendo praticados no NCI, de acordo com os entrevistados: eficiência, transparência e legalidade (2 citações), conformidade (2 citações), apoio a gestão (2 citações), governança (1 citação), prestação de contas (1 citação) e punibilidade (1 citação).

**Figura 15** - Legitimidade Cognitiva: Controle Interno é fundamental?



Nota: Elaborado no Atlas-TI pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

Segundo a Figura 15, por meio da questão 16, apenas dois entrevistados (E3 e E5) não acreditam que o CI é fundamental, por ser visto negativamente como uma forma de vigilância ou fiscalização. “[...] Elas sempre acham que é uma forma de vigilância, que não é visto como algo positivo”, alegou o primeiro. De forma parecida relatou o segundo: “Bom, acredito que não seja visto tanto como fundamental na instituição porque normalmente eu estou lá, vejo mais como uma coisa de fiscalização, de que tá indo atrás dos erros [...]”.

Nada obstante, 8 citações apontaram o CI como essencial ao órgão dos quais eles fazem parte. Os participantes embasaram suas opiniões devido ao apoio a gestão (E1), celeridade e consultoria (E2), independência, credibilidade (E4), eficiência e correção (E6), organização e punibilidade (E7), eficácia, transparência e legalidade (E8), orientação e prestação de contas (E9), alcance de resultados e gerenciamento de riscos (E10).

Sim, acredito sem sombra de dúvidas. Até porque é um órgão que proporciona para os gestores um trabalho profícuo, um trabalho de extrema relevância, porque é o termômetro daquilo que está sendo feito pelo gestor [...] (E1 - Q16).

[...] Então, eu acho que eles hoje nos veem como algo, assim, primordial, para que os seus processos andem, para que os seus processos deem certo, não tenha que retornar pra reanálise, entendeu? Então nós somos muito consultados (E2 - Q16).



O controle é tão fundamental que agora nos foi colocado, né, no nosso órgão [...] uma sala para ele manter essa independência, né. Ele é de certa forma quem leva o crédito. A gente tenta trabalhar eficiência, né. (E4 - Q16).

Sim. Eu acho que o controle interno é bastante importante, fundamental para qualquer instituição pública, né [...] depois que foi instituído o núcleo na SEAD, teve mais essa preocupação de eficiência, normalidade, tudo sair de forma correta, ter esse cuidado ainda maior, né. (E6 - Q16).

É visto sim. É fundamental, peça fundamental na minha instituição. É porque a partir do momento que a gente começou a trabalhar de forma organizada, os servidores foram observando a diferença. O órgão tem punibilidade. Então, é isso. Incentiva muito os servidores a trabalhar de forma correta (E7 - Q16).

Sim, o controle interno, hoje, ele é visto como fundamental porque além dele trazer maior eficácia, maior eficiência, aos trabalhos desenvolvidos no órgão, ele também vai tá munindo aí o estado com o princípio de de transparência e de legalidade (E8 - Q16).

Sim, porque orienta a prestação de contas dos serviços públicos (E9 - Q16).

Eu acredito que sim, que o controle interno é fundamental. [...] se não tivesse essa atuação do núcleo, haveria muitos resultados insatisfatórios e o risco desses procedimentos realizados pela contratação pública [...] (E10 - Q16).

Conforme transcrito das entrevistas acima, essa necessidade de existência do NCI se fundamenta em várias vertentes, demonstrando que os modelos e padrões, além de socialmente aceitos no ambiente institucional, tornam-se essenciais. A grande maioria dos entrevistados apontou o CI como essencial ao órgão dos quais eles fazem parte. Assim, entende-se que o controle interno estadual em estudo está dentro de um grau avançado de legitimidade cognitiva.

A respeito da **legitimidade regulatória**, conforme pesquisa documental, os NCIs foram reestruturados e implementados regularmente por decreto estadual na estrutura organizacional dos órgãos do poder executivo estadual, respeitando-se a estrutura definida e executando-se práticas em conformidade com os procedimentos. Examinando a legitimidade regulatória na perspectiva dos entrevistados, percebe-se que o trabalho desenvolvido pelos NCIs corresponde às expectativas dos entrevistados, dos gestores e dos órgãos de controle: TCE e CGE. Esta supervisiona os núcleos de forma exclusivamente técnica, sem qualquer tipo de ingerência. Desta forma, a pesquisa demonstra um grau avançado de legitimidade regulatória.

Quanto à presença da legitimidade normativa, as entrevistas demonstraram que as normas e valores sociais da sociedade e da instituição foram atendidos e aprovados, permanecendo sintonizados com o trabalho dos NCIs. Diante do exposto, a pesquisa demonstra, com pequenas ressalvas, que todas as esferas e características da legitimidade analisada estão instituídas no controle interno em estudo.

#### 4.8. Síntese dos resultados

Esta dissertação investigou o processo de institucionalização dos NCIs na administração pública do estado do Piauí, à luz da Teoria Institucional, na perspectiva dos agentes destas unidades. Ao longo desta pesquisa, foram conduzidos estudos abrangentes, análises minuciosas e uma revisão detalhada da literatura pertinente, culminando em uma síntese significativa dos resultados obtidos. Os achados da pesquisa foram sintetizados no Quadro 9, apresentando as categorias analíticas, as unidades de contexto (subcategorias), os resultados da pesquisa e as conclusões pertinentes.

**Quadro 9 - Categorias, unidades, resultados e conclusões**

<b>Categorias Analíticas</b>	<b>Unidades de Contexto</b>	<b>Resultados</b>	<b>Conclusões</b>
Campo Organizacional	Características do Campo Organizacional	Antes da criação do NCI, para a maioria dos entrevistados a atividade de controle era incipiente, com análise manual dos processos e documentos. Estes, por serem físicos, causariam ou estariam associados à ineficiência e à insegurança.	Avanço na sistematização e na normatização de atribuições e procedimentos no Sistema de Controle Interno do Estado mediante supervisão técnica da CGE-PI.  Informatização de análises e demais procedimentos por meio do SINCIN, o qual assegurou a segregação de funções e a avaliação dos riscos.
	Práticas de Inovação	Pressão da Legislação: constatou-se que a estrutura organizacional do CI e as atividades dos NCIs sofreram inovações, tendo influência do Decreto n. 17.526/2017.	
		Avanço tecnológico: forte influência do SINCIN, no que pese a implantação do SEI.	
Habitualização	Políticas, Normas e Procedimentos	De acordo com a pesquisa documental, quanto à regular instituição de políticas, normas e procedimentos, as entrevistas ratificam o avanço da normatização e sistematização do controle interno com a publicação do Decreto n. 17.526/2017. Este modelo de controle permite o suporte técnico dos auditores de carreira da CGE junto aos NCIs.	As fases da institucionalização podem se repetir no decorrer do processo, alternando-se, não seguindo, de forma obrigatória, uma sequência lógica ou ordenada.  Entende-se que o controle interno em estudo apresenta alta aderência à fase de habitualização do processo de institucionalização, ou seja, identificou-se um relevante nível de aderência às características do estágio de pré institucionalização.
		Dentre outros pontos positivos, segue-se a tendência nacional de modernização inerente aos sistemas de controle interno, contribuindo para a prevenção à ocorrência de fraudes, em virtude de possíveis vulnerabilidades da instituição.	
		O fortalecimento do controle interno de forma integrada pode ser fomentado com a elaboração e distribuição do produto técnico final desta dissertação, o qual trará orientações quanto às políticas, normas, procedimentos, práticas e atividades necessárias para a melhoria e evolução do Sistema de Controle Interno Estadual.	
	Controle Interno (NCI) como Inovação (algo novo ou não)	Constatou-se que o controle interno não é visto como algo recente pela maioria dos participantes, principalmente devido à cultura do órgão em possuir uma unidade responsável pelo controle interno no seu organograma.	
	Alteração da Estrutura	A maioria afirmou que houve alteração da estrutura frente às mudanças, relacionando vários fatos: treinamentos e capacitações, organização, alcance dos objetivos institucionais, resistência, efetividade e eficiência.	
	Consenso a respeito da estrutura	Seis entrevistados não souberam responder quanto ao consenso sobre o valor da estrutura do controle interno do NCI com núcleos de controle interno de outros estados. Dois participantes alegaram não existir tal consenso e outros dois alegaram haver, sem contudo explicar tal	

		fenômeno.	
	Apoio Institucional da CGE	Constatou-se uma unanimidade junto aos núcleos quanto ao apoio institucional da CGE-PI. A ênfase foi para o suporte técnico dos auditores de carreira da CGE, corroborando com o comando de supervisão técnica do supracitado decreto.	
Objetificação	Teorização	Para nove dos dez participantes, as finalidades do controle interno são conhecidas pela equipe.	Entende-se que o controle interno em estudo apresentou aderência moderada à fase de objetificação do processo de institucionalização, aferindo-se que o estágio de semi institucionalização não foi totalmente atendida.
		Entretanto, constatou-se baixa atividade de teorização (legitimidade normativa e cognitiva) por grupos de interesse dentro dos órgãos.	
		Revelou-se a necessidade por grande parte dos órgãos de instituir ações próprias de conhecimento neste sentido em todas as áreas institucionais, onde operam integrados ao CI setores organizacionais diversos.	
		A carência é compensada, em parte, pela atividade consistente de apoio institucional da CGE, órgão técnico supervisor junto aos NCIs que constantemente orienta e ministra capacitações, cursos e treinamentos.	
	Disseminação da Estrutura	Observa-se que os membros dos núcleos estudados percebem uma função orientadora predominante na atividade de controle interno. Contudo, no julgamento de alguns ainda persiste um sentimento equivocado a respeito dessas atividades. As percepções de fiscalização e de punição tiveram quatro e duas citações, respectivamente.	
	Grau de Consenso	Quanto ao consenso social a respeito da eficácia da estrutura, percebe-se um entendimento compartilhado entre os participantes acerca dos benefícios que o NCI pode fornecer, principalmente no que toca ao seu cunho preventivo e o apoio à gestão na tomada de decisões.	
Sedimentação	Risco de descontinuidade do CI	Visão concretizada dos resultados positivos advindos do trabalho do NCI por parte dos participantes entrevistados.	Entende-se que o controle interno em estudo apresentou aderência intermediária à fase de sedimentação do processo de institucionalização.  Identificou-se, assim, um nível de atendimento parcial às características do estágio de total institucionalização, tendo em vista que não há uma difusão da estrutura em sua forma completa, seja pela sua perpetuação ou pela sua propagação no ambiente.
		Verificou-se que esta unidade de contexto abordou cinco unidades de registro para justificar a ocorrência do risco, ou não: aceitação e consolidação, desvalorização e falta de comprometimento, além das questões legal, política ou de gestão.	
		Contudo, conforme os participantes, em relação ao controle interno, há moderado risco de descontinuidade.	
		Baixa ocorrência de trabalhos de conscientização, orientação, capacitação e treinamento.	
		Necessidade de aproximação entre o controle interno e as outras áreas, fortalecendo o entendimento de que o esforço das atividades de controle reforçam a gestão, apoiam no alcance dos objetivos institucionais e trazem eficiência e eficácia para a entidade.	
	Resistência Social	Conforme os entrevistados, em relação ao controle interno, há alto índice de resistência social, citando gestores e servidores menos qualificados e mais antigos.	
		Para os participantes dos núcleos desta pesquisa, a insuficiência técnica, a baixa qualificação e a ausência de conhecimento dos objetivos da atividade de controle interno acentua o fator de resistência.	
	Impactos Esperados	No que se refere aos impactos positivos obtidos pelo controle interno, apresentaram-se quatro unidades de registro: segurança jurídica, relatório de gestão, análise e regularidade dos processos e contratações, transparência, eficácia e efetividade.	
Isomorfismo	Coercitivo: Pressões e Influências	O controle social, ligado à influência cultural ou social, independente de outras citações relacionadas à pressão governamental, consolida-se como o grande responsável pela evidenciação do isomorfismo coercitivo.	Constatou-se a presença dos três tipos de isomorfismo nos NCIs pesquisados.
		Outros registros de pressão ou influência citados foram o controle	Contudo, predominou, na

		externo e a pressão política.	percepção dos entrevistados, as práticas de isomorfismo coercitivo e mimético nos procedimentos do controle interno.
	Mimético: Presença de Mimetismo	Evidenciou-se a presença do mimetismo, principalmente no que concerne à adoção de práticas e procedimentos sob influência da CGE, como a promoção de eventos e boas práticas organizacionais e profissionais.	
	Normativo: Profissionalização	Observando-se o isomorfismo normativo, constatou-se que os membros dos núcleos estudados não estão organizados na busca pela definição de condições e métodos de trabalho.	
		Não foi detectado o estabelecimento de uma base cognitiva e da legitimação para a autonomia ocupacional.	
		Não constatou-se ligação com qualquer associação ou entidade profissional, o que evidencia uma forma de <i>decoupling</i> .	
Legitimação	Regulativa: Subordinação técnica CGE/NCI e avaliação do controle externo	Os núcleos de controle interno foram criados ou reestruturados e implementados regularmente por decreto estadual na estrutura organizacional dos órgãos do poder executivo estadual.	Constatou-se que, com pequenas ressalvas, as características da legitimidade analisada estão instituídas no controle interno em estudo.
		Respeita-se a estrutura definida e executam-se práticas em conformidade com os procedimentos.	
		A CGE supervisiona os núcleos de forma exclusivamente técnica, sem qualquer tipo de ingerência. Os entrevistados citaram características como a essencialidade, o apoio técnico, a consultoria, a autonomia e a independência.	
		Na perspectiva dos entrevistados, percebeu-se que o trabalho desenvolvido pelos NCI corresponde às expectativas dos entrevistados, dos gestores e dos órgãos de controle: TCE e CGE.	
	Normativa: Valores do NCI	As entrevistas demonstraram que as normas e valores sociais da sociedade e da instituição foram atendidos e aprovados, permanecendo sintonizados com o trabalho dos NCI.	
		Os valores citados que estão sendo praticados no NCI foram: eficiência, efetividade e eficácia, transparência, legalidade e conformidade, ética, responsabilidade e integridade, prevenção e controle, credibilidade e punibilidade.	
	Cognitiva: CI é fundamental	A grande maioria dos entrevistados apontou o controle interno como essencial ao órgão dos quais eles fazem parte.	
Os participantes embasaram suas opiniões alegando apoio a gestão, celeridade e consultoria, independência, credibilidade, eficiência e correção, organização e punibilidade, eficácia, transparência e legalidade, orientação e prestação de contas, alcance de resultados e gerenciamento de riscos.			

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2023).

Durante o processo de coleta e análise de dados, foram identificados padrões notáveis, contradições intrigantes e relações que antes permaneciam obscuras. Tais achados não apenas reforçam a teoria institucional, mas também apontam para novas direções de pesquisa e questionamentos que podem inspirar investigações futuras. Vale ressaltar que, embora os resultados apresentados contribuam significativamente para a compreensão atual do controle interno estadual em estudo, reconhece-se que todo avanço científico gera novos questionamentos.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista a relevância da atividade de controle prestado pela Superintendência da Controladoria-Geral do Estado da Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí e a posição estratégica ocupada pelos Núcleos de Controle Interno - NCIs, esta pesquisa teve como objetivo geral analisar o processo de institucionalização destes NCIs na administração pública do estado do Piauí, à luz da Teoria Institucional, na perspectiva dos agentes destas unidades. Acredita-se que o objetivo geral tenha sido alcançado com sucesso, considerando a obtenção de todos os objetivos específicos traçados na pesquisa.

O primeiro objetivo específico incluiu o conhecimento e a análise das práticas de inovação nos NCIs. As mudanças tecnológicas, a legislação e as forças de mercado são consideradas as causas principais que levam as organizações à inovação. Conhecendo-se as práticas de inovação no campo organizacional, esboçou-se as características do “antes” e do “depois” do Controle Interno - CI em estudo (Tolbert; Zucker, 1999; Guerreiro *et al.*, 2005).

Na opinião da maioria dos entrevistados, antes da criação do NCI, a atividade de controle era incipiente, com análise manual dos processos e documentos. Estes, por serem físicos, causariam ou estariam associados à ineficiência e à insegurança. Sob supervisão técnica da CGE-PI, houve evidente avanço na sistematização e na normatização de atribuições e procedimentos no Sistema de Controle Interno do Estado - SCI, além da informatização por meio do SINCIN, o qual assegurou a segregação de funções e a avaliação dos riscos.

Constatou-se que a estrutura organizacional do CI e as atividades dos NCIs nos órgãos sofreram inovações, tendo influência do Decreto n. 17.526/2017 (pressão da legislação). O Sistema Integrado de Controle Interno - SINCIN, no que pese a integração com o Sistema Eletrônico de Informações - SEI, influenciou no quesito avanço tecnológico. Já a influência das forças de mercado é percebida na cobrança social e na importância dada por agentes de núcleos e gestores na procura por eficácia, efetividade e mais eficiência na realização das atividades dos NCIs ou dos respectivos órgãos.

O segundo objetivo específico envolveu a análise do estágio de institucionalização do CI, fundamentando-se no modelo de Tolbert e Zucker (1998). Percebeu-se, neste estudo, que as fases da institucionalização podem se repetir no decorrer do processo, alternando-se, não seguindo, de forma obrigatória, uma sequência lógica ou ordenada. Diante disso e dos resultados alcançados, entende-se que o controle interno em estudo apresenta alta aderência à

fase de habitualização, moderada à fase de objetificação e intermediária à fase de sedimentação.

Inicialmente, foram analisadas as subcategorias “políticas, normas e procedimentos”, “CI (ou NCI) como algo novo”, “alteração da estrutura”, “consenso a respeito da estrutura” e “apoio institucional da CGE”, referentes ao estágio de habitualização. Conforme os resultados obtidos, identificou-se um relevante nível de aderência às características da fase de habitualização do processo de institucionalização.

Conforme pesquisa documental e entrevistas, quanto às políticas, normas e procedimentos, o Decreto n. 17.526/2017 guiou no avanço da normatização, da sistematização e da instituição de políticas e procedimentos padronizados no controle interno, mantendo-se o funcionamento das atividades organizacionais. Portanto, dentre outros pontos positivos, segue-se a tendência nacional de modernização inerente aos sistemas de controle interno, contribuindo para a prevenção à ocorrência de fraudes, em virtude de possíveis vulnerabilidades da instituição. Este modelo de controle permite o suporte técnico dos auditores de carreira da CGE junto aos NCIs.

Constatou-se que o controle interno não é visto como algo recente pela maioria dos participantes, principalmente devido à cultura do órgão em possuir uma unidade responsável pelo controle interno no seu organograma. A maioria também afirmou que houve alteração da estrutura frente às mudanças, relacionando vários fatos: treinamentos e capacitações, organização, alcance dos objetivos institucionais, resistência, efetividade e eficiência. Já quanto ao consenso sobre o valor da estrutura do controle interno do NCI com núcleos de controle interno de outros estados, grande parte não soube responder. Quanto ao apoio institucional da CGE-PI constatou-se uma unanimidade junto aos núcleos, com ênfase no suporte técnico dos auditores de carreira da CGE, corroborando com o comando de supervisão técnica do supracitado decreto.

A seguir, foram analisadas as subcategorias “teorização”, “disseminação da estrutura” e “grau de consenso”, relacionadas à fase de objetificação. De acordo com os resultados alcançados, aferiu-se que a fase de objetificação não foi totalmente atendida.

Embora nove dos dez participantes afirmem que as finalidades do controle interno são conhecidas pela equipe, constatou-se baixa atividade de teorização (legitimidade normativa e cognitiva) por grupos de interesse dentro dos órgãos. Isso é compensado, em parte, pela atividade consistente de apoio institucional da CGE, órgão técnico supervisor junto aos NCIs

que constantemente orienta e ministra capacitações, cursos e treinamentos. Revelou-se a necessidade por grande parte dos órgãos de instituir ações próprias de conhecimento neste sentido em todas as áreas institucionais, onde operam integrados ao CI setores organizacionais diversos.

No que concerne à disseminação da estrutura, observou-se que os membros dos núcleos estudados percebem uma função orientadora predominante na atividade de controle interno. Contudo, no julgamento de alguns ainda persiste um sentimento equivocado a respeito dessas atividades. As percepções de fiscalização e de punição tiveram quatro e duas citações, respectivamente. Quanto ao consenso social a respeito da eficácia da estrutura, percebe-se um entendimento compartilhado entre os participantes acerca dos benefícios que o NCI pode fornecer, principalmente no que toca ao seu cunho preventivo e o apoio à gestão na tomada de decisões.

Por fim, concernentes à fase de sedimentação, foram analisadas as subcategorias “risco de descontinuidade do CI”, “resistência social” e “impactos esperados”. Conforme os resultados obtidos, identificou-se um nível de aderência parcial às características da fase de sedimentação, tendo em vista que não há uma difusão da estrutura em sua forma completa, seja pela sua perpetuação ou pela sua propagação no ambiente.

No que pese a visão de concretização dos resultados positivos advindos do trabalho do NCI por parte dos participantes entrevistados, constatou-se que, em relação ao controle interno, há moderado risco de descontinuidade. Verificou-se que esta unidade de contexto abordou cinco unidades de registro para justificar a ocorrência do risco, ou não: aceitação e consolidação, desvalorização e falta de comprometimento, além das questões legal, política ou de gestão. No que se refere aos impactos positivos obtidos pelo controle interno, apresentaram-se quatro unidades de registro: segurança jurídica, relatório de gestão, análise e regularidade dos processos e contratações, transparência, eficácia e efetividade.

Constatou-se alto índice de resistência social. A ausência de conhecimento dos objetivos da atividade acentua o fator de resistência tanto para o estudo anterior de Lisboa *et al.* (2018) como para os participantes dos núcleos desta pesquisa. Segundo ambos, para minimizar esse problema, recomendam trabalhos de conscientização, orientação, capacitação e treinamento. Esta ação deve criar uma aproximação entre o controle interno e as outras áreas, fortalecendo o entendimento de que o esforço das atividades de controle reforçam a

gestão, apoiam no alcance dos objetivos institucionais e trazem eficiência e eficácia para a entidade.

O terceiro objetivo específico envolveu verificar as evidências de isomorfismo nos NCIs, identificando junto ao entrevistado os níveis de convergência (semelhanças) da organização (unidade), fundamentando-se no entendimento de DiMaggio e Powell (1999, 2005). Foram analisadas as subcategorias “pressões e influências”, “presença de mimetismo” e “profissionalização”. Tendo em vista os resultados obtidos, constatou-se a presença dos três tipos de isomorfismo nos NCIs pesquisados, predominando, na percepção dos entrevistados, as práticas de isomorfismo coercitivo e mimético nos procedimentos do controle interno.

O controle social, ligado à influência cultural ou social, independente de outras citações relacionadas à pressão governamental, consolida-se como o grande responsável pela evidenciação do isomorfismo coercitivo. Outros registros de pressão ou influência citados foram o controle externo e a pressão política. Evidenciou-se a presença do mimetismo, principalmente no que concerne à adoção de práticas e procedimentos sob influência da CGE, como a promoção de eventos e boas práticas organizacionais e profissionais.

Observando-se o isomorfismo normativo, constatou-se que os membros dos núcleos estudados não estão organizados na busca pela definição de condições e métodos de trabalho. Não foi detectado o estabelecimento de uma base cognitiva e da legitimação para a autonomia ocupacional. Além disso, eles não possuem ligação com qualquer associação ou entidade profissional, o que evidencia uma forma de *decoupling*. Baeta *et al.* (2011) lembram que o grau de profissionalização é um elemento essencial para o entendimento das pressões normativas do ambiente organizacional. Este fator pode resultar da educação formal ou de requisitos para atuação em uma área.

O quarto objetivo específico consistiu em examinar as evidências de legitimação nos NCIs, identificando junto ao entrevistado o nível de incorporação de regras e crenças institucionalizadas, fundamentando-se no entendimento de DiMaggio e Powell (1983, 1991) e Scott (1995). Foram analisadas as subcategorias “subordinação técnica CGE/NCI”, “avaliação do controle externo”, “valores do NCI” e “CI é fundamental”. Diante dos resultados obtidos, constatou-se que, com pequenas ressalvas, todas as esferas e características da legitimidade analisada estão instituídas no controle interno em estudo.

O fundamento da legitimidade regulatória está na concordância com as regras, leis ou regulamentos (Scott, 1995). Conforme pesquisa documental, os NCIs foram reestruturados e



implementados regularmente por decreto estadual na estrutura organizacional dos órgãos do poder executivo estadual, respeitando-se a estrutura definida e executando-se práticas em conformidade com os procedimentos.

Examinando a legitimidade regulatória na perspectiva dos entrevistados, percebeu-se que o trabalho desenvolvido pelos NCIs corresponde às expectativas dos entrevistados, dos gestores e dos órgãos de controle: TCE e CGE. Esta supervisiona os núcleos de forma exclusivamente técnica, sem qualquer tipo de ingerência. Os entrevistados citaram características como a essencialidade, o apoio técnico, a consultoria, a autonomia e a independência. Desta forma, a pesquisa demonstra um grau avançado de legitimidade regulatória.

Quanto à presença da legitimidade normativa, as entrevistas demonstraram que as normas e valores sociais da sociedade e da instituição foram atendidos e aprovados, permanecendo sintonizados com o trabalho dos NCIs. Os valores citados que estão sendo praticados no NCI foram: eficiência, efetividade e eficácia, transparência, legalidade e conformidade, ética, responsabilidade e integridade, prevenção e controle, credibilidade e punibilidade.

A necessidade de existência do NCI se fundamenta em várias vertentes, demonstrando que os modelos e padrões, além de socialmente aceitos no ambiente institucional, tornam-se essenciais. A grande maioria dos entrevistados apontou o CI como essencial ao órgão dos quais eles fazem parte. Assim, entende-se que o controle interno estadual em estudo está dentro de um grau avançado de legitimidade cognitiva.

Destacam-se as contribuições teóricas, acadêmicas, metodológicas, técnicas, didáticas e práticas desta pesquisa, sobretudo, pela escassez ou inexistência deste modelo de estudo fundamentado na teoria institucional no âmbito dos sistemas de controle interno do setor público estadual. Ressalta-se que esta pesquisa motivará artigos científicos devido a ampla gama de objetivos alcançados e considerando a realização de revisão sistemática de estudos anteriores. A pesquisa ainda gerou um produto técnico final com elevado grau de novidade, fruto da aplicação de conhecimentos científicos.

A pesquisa aproxima o leitor a um debate atual a respeito do controle interno no âmbito do setor público no Brasil, tendo a capacidade de estimular outros controles internos de qualquer ente federado a considerar a utilização de práticas, procedimentos e estratégias adotadas. Comprovou-se que um dos focos do trabalho desenvolvido pelo controle interno no

estado consiste em legitimar a ação governamental e propiciar uma atuação efetiva e transparente, no intuito de atender as necessidades da organização e assessorá-la. Demonstrou-se ainda como a criação e as mudanças dos núcleos de controle dos órgãos ocorreram, identificando-se pontos de melhoria nos processos de controle interno desenvolvidos no estado.

As inovações dos NCIs proporcionam aos órgãos estudados vários resultados positivos quanto à transparência, à prestação de contas, ao controle dos recursos e ao apoio na tomada de decisão dos gestores. Essa compreensão permite aos gestores configurar um ambiente propício para a implementação ou aprimoramento das práticas de controle interno. Conclui-se que a institucionalização das atividades desenvolvidas nos NCIs auxiliam os órgãos e os seus gestores no que tange ao assessoramento e à tomada de decisões, com o intuito de implementar as melhores práticas e aprimorar o processo de governança, garantindo a regular execução dos atos de gestão e os resultados no que concerne à eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública.

Explorou-se a dimensão sociológica da teoria institucional que envolve o controle interno estadual, estudado como uma parte do processo decisório e como um instrumento de alcance dos objetivos organizacionais. Demonstrando-se o avanço de estudos por meio desta visão, amplia-se o escopo com que o fenômeno é observado. Guiando as análises para elementos essenciais que influenciam no desenvolvimento institucional dos controles internos, a pesquisa comprovou a empregabilidade do modelo proposto por Tolbert e Zucker (1998) na estrutura de controle interno examinada.

A institucionalização das práticas dos NCIs, de acordo com os resultados obtidos, ocorre por variadas interações envolvendo o agente, o grupo social, as unidades e as instituições envolvidas. Dentre outras contribuições para a Teoria Institucional, a pesquisa contribui com a análise da institucionalização dos NCIs, quando observou-se um progresso na compreensão, à luz da Teoria Institucional, sobre a institucionalização ou não de certos hábitos e rotinas no âmbito do controle interno. Isso foi analisado levando em conta tanto a cultura dos indivíduos que integram essa área quanto a cultura da organização. O estudo ainda explorou o entendimento dos fatores de resistência presentes no grupo social das unidades e órgãos, os quais podem reprimir o processo de institucionalização.

A utilização do isomorfismo para analisar a atuação dos agentes públicos dos NCIs evidencia a relação entre políticas, normas e legislação e suas efetivas implementações.

Quando a gestão está ciente de como as práticas gerenciais e de controle são estabelecidas, há a oportunidade de alcançar maior eficiência, seja por meio da implementação ou do aprimoramento das práticas em uso. Entende-se que, ao compreender a existência e a influência dos três tipos de isomorfismo, possibilitou-se a oportunidade de alcançar maior eficiência e aprimorar a gestão pública.

Aprofundou-se a compreensão da conexão entre o isomorfismo e os NCIs, permitindo que os gestores obtenham respostas que elucidem e orientem as práticas de controle interno no estado. Deste modo, o estudo contribui para a literatura ao fortalecer o entendimento de que o esforço das atividades de controle interno reforçam a gestão, apoiam no alcance dos objetivos institucionais e trazem eficiência e eficácia para a entidade.

Criar um ambiente favorável para compartilhar práticas de sucesso na organização, unir gestores e agentes de controle no alcance dos objetivos comuns e revisar e propor novas normas, práticas e procedimentos são ações que podem dar suporte ao aprimoramento da gestão pública. Assim, considerando que o produto técnico final apresenta as análises, os resultados, as orientações e a conclusão deste trabalho, julga-se que este estudo tem a capacidade de influenciar análises, projetos e ações organizacionais que conduzem ao aprimoramento e ao fortalecimento do controle interno e dos NCIs estudados.

Ações para conscientizar, divulgar e profissionalizar a área de controle interno é uma alternativa exequível em que pode-se obter rápida resposta para transformar este cenário. Os gestores públicos devem assumir os desafios de gestão do sistema de controle interno, de modo a garantirem, gerenciando-se os riscos, a entrega dos objetivos organizacionais para o servidor e para a sociedade. Nesse contexto, o fortalecimento do controle interno de forma integrada pode ser fomentado com a distribuição do supracitado produto técnico final, o qual trará orientações quanto às políticas, normas, procedimentos, práticas e atividades necessárias para a melhoria e evolução do Sistema de Controle Interno Estadual.

Quanto às limitações da pesquisa, cabe ressaltar que o estudo se limitou a verificar a existência de uma avaliação normativa positiva na visão de membros dos NCIs. Devido ao tamanho do escopo da pesquisa e do tempo disponível, não foi possível a interação com servidores de outras unidades, auditores e gestores. Vale ressaltar outras restrições, a conhecer: complexidade na definição das unidades de contexto e registro, assim como organizá-las e analisá-las em categorias analíticas individuais.

Sugere-se que, para estudos futuros, com análise fundamentada na teoria institucional, seja ampliada para controles internos de outros poderes ou entes federativos. No âmbito deste poder executivo estadual, recomenda-se o estudo acerca do nível de maturação dos controles internos e da governança dos órgãos, levando-se em consideração as boas práticas utilizada ou legitimadas e a importância das ações isomórficas, o que poderia colaborar em confirmar ou em refutar os achados desta pesquisa, além de fomentar novos conhecimentos e informações importantes acerca do tema em análise. Sugere-se ainda a utilização do *framework* de Análise Institucional e Desenvolvimento modelado por Elinor Ostrom com o objetivo de compreender estes sistemas institucionais, permitindo o estudo de características e ações institucionais.

## 6. REFERÊNCIAS

ATAMANCZUK, M. J.; SIATKOWSKI, A. **Indústria 4.0: o panorama da publicação sobre a quarta revolução industrial no Scientific Periodicals Electronic Library – Spell.** *Future Studies Research Journal*, 11(3), 281-304. DOI: 10.24023/FutureJournal/2175-5825/2019.v11i3.459. 2019.

ANDRADE, A. F. **Controle Interno.** Curitiba: Contentus, 2020. 117 p. : il. color.

ANPAD-SPELL - BIBLIOTECA ELETRÔNICA SPELL®: *Scientific Periodicals Electronic Library.* Repositório de Artigos Científicos ANPAD. 2022. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/>>. Acesso em: 11 maio. 2022.

BAETA, O. V.; MUCCI, C. B. M. R.; MOREIRA, N. C. **O institucionalismo sociológico na implementação da política e atenção à saúde do servidor público de uma instituição federal de ensino superior de Minas Gerais.** *Administração Pública e Gestão Social*, v. 3, n. 2, p. 232-249, 2011.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo.** Trad. Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 2010. 280 p.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo.** São Paulo: Edições 70. 2011.

BARLEY, S. R. & TOLBERT, P. S. **Institutionalization and Structuration: studying the links between action and institution.** *Organization Studies*, 18(1), 93-117. 1997.

BAUER, M. W.; GASKELL, G. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático.** Petrópolis: Editora Vozes, 2002. 2º Edição. 516 p. ISBN: 8532627277.

BENDER, R. **Why Do Companies Use Performance-Related Pay for Their Executive Directors?** *Corporate Governance*, 12(4), 521-533. 2004.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. **Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais.** *Revista de Administração Pública*, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, 2014.

BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade. Para uma teoria geral da política.** Tradução. Marco Aurélio Nogueira. 14 - Edição. 2007. PAZ E TERRA. 175 p.

BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. **Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina.** *Organizações & Sociedade*, v. 15, n. 46, art. 8, p. 153-174, 2008.

BOTELHO, L. L. R.; CUNHA, C. C. A.; MACEDO, M. **O método da revisão integrativa nos estudos organizacionais.** *Gestão e Sociedade*, v. 5, n. 11, p. 121-136, 2011.

BORDIN, T. M. **Avaliação das auditorias internas no âmbito da gestão de instituições públicas federais de ensino Superior (IFES): um exame crítico de seu funcionamento e efeitos.** 2015. 144 f. Dissertação (Mestrado em Educação) - Universidade Federal da Fronteira Sul, Chapecó. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. 1967. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm)>. Acesso em: jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019. **Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios**. Brasília: Presidência da República. 2019. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Lei/L13844.htm#art85](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13844.htm#art85)>. Acesso em: mar. 2022.

CARVALHO Filho, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 28°. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CGE - CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO. **Relatório de Gestão 2021**.

Coordenação Geral, Elaboração, Diagramação e Revisão Ortográfica: Ana Virgínia da Silva Santos e Andressa de Sousa Carvalho. Teresina-PI: 2021.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 315: Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente**. 2014.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 315 (R2): Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente**. 2021.

CLEGG, S., R.; HARDY, C. **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Internal Control - Integrated Framework - Executive Summary**. 2013. Disponível em: <<https://www.coso.org/Pages/default.aspx>>. Acesso em: mar. 2022.

CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus. **Controle Interno e Externo na Administração Pública**. Curitiba: InterSaberes, 2012.

CUNHA, M. V. **Os periódicos em ciência da informação: uma análise bibliométrica**. Ciência e Informação, Brasília, v. 14, n. 01, p. 37- 45, 1985.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 43ª Ed., Malheiros Editores, 2020.

DIAS, Leticia dos Passos Pereira. **Auditoria interna e gestão: estudo de caso em uma universidade federal à luz da Teoria Institucional**. 2018. 120 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Instituto de Ciências Econômicas. Universidade Federal do Rio Grande, Rio Grande.

DIMAGGIO, P. J., & POWELL, W. W. **The iron cage revisited: conformity and diversity in organizational fields** [working paper]. Institution for Social and Policy Studies, Yale University, 1982.

DIMAGGIO, P. J., & POWELL, W. W. **The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields**. American Sociological Review. 1983.

DIMAGGIO, P. J. **Structural analysis of organizational fields: a blockmodel approach**. In B. M. Staw & L. L. Cummings (Eds.). Research in Organizational Behavior, v.8, pp. 335-370, Greenwich: JAI Press, 1986.

DIMAGGIO, P. J. **Interest and agency in institutional theory**. In L. G. Zucker (Org.), Institutional patterns and organizations: culture and environment (pp. 3-22). Cambridge, MA: Ballinger. 1988.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago, 1991.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. **A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais**. RAE-Revista de Administração de Empresas, [S. l.], v. 45, n. 2, p. 74–89, 2005. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/37123>. Acesso em: 28 jan. 2022.

ESQUEDA, M. D. org. **Estudos Bibliométricos e Cienciométricos em Tradução: Tendências, métodos e aplicações**. Editora CRV Ltda. Curitiba, Brasil. 188p. 2020.

FAÇANHA, M. C.; LIMA, F. D. A. P.; LUCA, M. M. M.; VASCONCELOS, A. C. (2020). **Gerenciamento de riscos e gestão de controles internos em empresas brasileiras envolvidas em crimes de corrupção e lavagem de dinheiro**. Revista Contemporânea de Contabilidade, 17(43), 34-50.

FACHIN, R. C.; MENDONÇA, J. R. C. **O conceito de profissionalização e da teoria institucional**. In: VIEIRA, M. F.; CARVALHO, C. A. (org.). Organizações, instituições e poder no Brasil. Rio de Janeiro: FGV, 2003. p. 19-41.

FAGUNDES, C.; SCHREIBER, D. **Pesquisa bibliométrica: uma análise sobre o fair trade da base de dados Spell**. Revista Gestão e Planejamento, 21, 136-155. DOI: 10.21714/2178-8030gep.v.21.6085. 2020.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Fundação Dorina Nowill para Cegos, 2009.

FLIGSTEIN, N. **Fields, power, and social skill: a critical analysis of the new institutionalisms**. Center for Culture, Organizations and Politics [Paper wps-1999-01]. 1999.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; LOPES, Alexsandro Broedel; PEREIRA, Carlos Alberto. **O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional**. Organizações & Sociedade. v.12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.

GUERREIRO, Reinaldo et al. **Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa-ação em uma**

**organização brasileira.** Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ, v. 10, n. 1, 2005.

GRAY, D. E. **Pesquisa no mundo real.** 2. ed. Porto Alegre: Penso. 2012.

HAWLEY, A. Human ecology. In D. L. SILLS (ed.). **International Encyclopedia of the Social Sciences** (pp. 328-337). New York: Macmillan. 1968.

HOFFMAN, A. J. Institutional evolution and change: Environmentalism and the U.S. chemical industry. *Academy of Management Review*, 42(4), 351-371. 1999.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Guidelines for internal control standards for the public sector – ISSAI 9100.** 2004. Disponível em: <<http://www.intosai.org>> Acesso em: mar. 2022.

LINCZUK, L. M. W. **Governança aplicada à administração pública - a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais.** 2012. 181 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública.) — Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

LISBOA, FV; LUZ, IP; VENDER, FF; LUNKES, RJ. **Fatores de Resistência no Processo de Implementação de um Modelo de Avaliação de Desempenho em um Órgão Público.** *Revista Gestão Organizacional*, v. 11, n. 3, pág. 92-109, 2018.

LOPES, GB; VALADARES, JL; AZEVEDO, RR; BRUNOZI JÚNIOR, AC. **Evidências de Isomorfismo e Decoupling na Gestão de Controladorias Municipais do Estado de Minas Gerais.** *Avanços na Contabilidade Científica e Aplicada*, v. 13, n. 2, pág. 89-111, 2020.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea.** São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, G. A., THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2016.

MARRARA, T. **Controle interno da administração pública: suas facetas e seus inimigos.** In: *Limites do controle na administração pública no estado de direito.* Coords: Motta F.; Gabardo, E. Curitiba: Íthala, 2019, p. 251-266.

MELO, M.S.; LEITÃO, C. R. S. Renata Silva. **Características do controle interno nas universidades federais brasileiras.** *Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL*, p. 224-244, 2021.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. **Institutional organizations: formal structure as myth and ceremony.** *American Journal of Sociology*, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MEYER, J. W. **The impact of the centralization of educational funding and control on state and local organizational governance.** Stanford, CA: Institute for Research on Educational Finance and Governance, Stanford University, Program Report, 1979.

MEYER, J. W.; BOLI, J.; THOMAS, G. M. Ontology and rationalization in the western cultural account. In: SCOTT, W. R.; MEYER, J. W. (Ed.) **Institutional environments and organizations: structural complexity and individualism.** Thousand Oaks: Sage, p. 9-27, 1994.



MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 44. ed. São Paulo: Malheiros. 2020.

MENEZES, A. M. F. **O processo de descentralização e as contas públicas: um estudo sobre as bases financeiras municipais baianas**. 2002. 188 f. Tese (Doutorado em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2002.

MINAYO, M. C.; DESLANDES, S. F.; GOMES, R. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 25 ed. Petrópolis: Vozes. 2007.

MINTZBERG, H.; LAMPEL, J.; QUINN, J. B.; GHOSHAL, S. **O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados**. Tradução Luciana de Oliveira da Rocha. – Dados eletrônicos. – Porto Alegre: Artmed, 2007.

MOTTA, P. R. M. **O estado da arte da Gestão Pública**. Revista de Administração de Empresas, v. 53, n. 1, p. 82-90, 2013.

OSBORNE, D; GAEBLER, T. **Reinventando o governo**. 6. ed. Brasília: MH Comunicação, 1995.

OSTROM, Elinor. **Background on the Institutional Analysis and Development Framework** Policy Studies Journal. SP. ep. 7. 2011.

OSTROM, Elinor; COX, M. **Moving Beyond Panaceas: A Multi-Tiered Diagnostic Approach for Social-Ecological Analysis**. Environmental Conservation, 37(4): 451-463, 2010.

PEREIRA, F. A. M. **A Evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado**. Revista Organizações em Contexto, v. 8, n. 16, pág. 275-295, 2012.

PIAUI. Constituição do Estado (1989). **Constituição do Estado**. Teresina: PI. Assembléia Constituinte. 1989.

PIAUI. Lei Complementar nº 28, de 09 de junho de 2003. **Dispõe sobre a Lei Orgânica da Administração Pública do Estado do Piauí e dá outras providências**. Teresina: PI. Assembléia Legislativa do Estado do Piauí. 2003.

PIAUI. Decreto nº 17.526, de 04 de Dezembro de 2017. **Reestrutura o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual**. Teresina: PI. Governo do Estado do Piauí. 2017.

PIAUI. Lei Complementar nº 241, de 28 de abril de 2019. **Altera algumas Leis Complementares e dá outras providências**. Teresina: PI. Assembléia Legislativa do Estado do Piauí. 2019.

QUEIROZ, T. L. A., CAVALCANTE, P. **As contribuições do software Atlas Ti para análise qualitativa de relatos de experiência escritos**. Anais do Congresso Nacional de Educação e Seminário Internacional de representações sociais, subjetividade e educação, Curitiba, Paraná, Brasil, 10. 2011.

QUEIROZ, M. I. P. Relatos orais: do "indizível" ao "dizível". In: VON SIMSON, O. M. **Experimentos com histórias de vida (Itália-Brasil)**. São Paulo: Vértice, Editora Revista dos Tribunais, Enciclopédia Aberta de Ciências Sociais, v.5, 1988. p. 68-80.

Quem somos: CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ, 2021. **CGE-PI**. <http://www.cge.pi.gov.br>. Acesso em: 07/07/2021.

RICHARD, L. Daft. **Organizações: teoria e projetos**. Tradução: Ez2 Translate; Revisão Técnica: Veronica Favato Brugagnoli. São Paulo: Cengage Learning, 2014.

RODRIGUES, R. G., GALINDO, A. G. **Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Amapá: um olhar sobre sua atuação nas Políticas Públicas Educacionais**. *Inovação & Tecnologia Social*, 3(8), 150-173. 2021.

RODRIGUES, R. C.; MACHADO, M. V. V. **Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras**. *Administração Pública e Gestão Social*, v. 13, n. 4, p. 1-20, 2021.

SALDAÑA, J. **The Coding Manual for Qualitative Researchers**. London: Sage, 2013.

SCOTT, W. R., MEYER, J. W. The organization of societal sectors. In J. W. Meyer & W. R. Scott (Eds.). **Organizational environments: ritual and rationality**. p. 129-153. Beverly Hills: Sage. 1983.

SCOTT, W.R. **Institutions and organizations**. London and New Delhi: SAGE publications, 1995.

SCOTT, R. W. **Institutions and Organizations**. 2. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2001.

SILVA, N. L.; MOURA, I. R. C. **Controles internos no setor público: uma análise à luz da estrutura do COSO no estado do Piauí**. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2020.

SILVA, C. L. M.; GUARIDO FILHO, E. R.; ROSSONI, L. **Campos Organizacionais: Seis Diferentes Leituras e a Perspectiva de Estruturação**. *RAC*, Curitiba, Edição Especial 2010, art. 5, pp. 109-147, 2010.

SILVA JUNIOR, A. F. A.; MARINHO, L. L. C. **A institucionalização da atividade de auditoria interna no poder executivo federal**. *Revista da CGU*, v. 10, n. 16, p. 842-877, 2018.

SOUSA, R. G.; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M. **Em um Mundo de Incertezas: Um Survey sobre Controle Interno em uma Perspectiva Pública e Privada**. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 14, n. 31, p. 155-176, 2017.

TEIXEIRA, J. C. et al. **O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: Uma Análise Incipiente sob o Enfoque da Teoria Institucional**. In: *Anais do XXXI Encontro Anual da ANPAD*, Rio de Janeiro, 2007.

TOLBERT, P.; ZUCKER, L. **The Institutionalization of Institutional Theory**. In S. Clegg, C. Hardy, & W. Nord (Eds.). Handbook of organization studies (pp. 175-190). London: Sage Publishers. 1996.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. **A institucionalização da teoria institucional**. In S. R. Clegg, C. Hardy, & W. R. Nordy (Orgs.), Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais (pp. 196-219). São Paulo: Atlas. 1998.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne. **A Institucionalização da Teoria Institucional**. Tradução Humberto Falcão Martins e Regina Cardoso. In: CALDAS, Miguel; FACHIN, Roberto; FISCHER, Tânia (Org.). Handbook de Estudos Organizacionais. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1, Modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais, p. 197 - 219.

THOMPSON, J. D. Organizations in action. New York, McGraw Hill, 1967. Trad. Meyer, Gert. **Dinâmica organizacional. Fundamentos sociológicos da teoria administrativa**. São Paulo, McGraw Hill do Brasil, 1976.

TREVISAN, M.; NASCIMENTO, L. F.; MADRUGA, L. R. R. G.; NEUTZLING, D. M.; FIGUEIRÓ, P. S.; BOSSLE, M. B. **As influências da institucionalização organizacional na operacionalização da ecologia industrial: possíveis facilidades e obstáculos**. Revista de Administração da UFSM, v. 5, n. edição especial, p. 683-698, 2012.

VOLTARELLI, F. R.; MARTELO, J. R.; TOIGO, L. A.; ZANCHET, A. **O orçamento como ferramenta de gestão de recursos financeiros no parque tecnológico da itaipu sob a ótica da teoria institucional**. CAP Accounting and Management, v. 12, n. 1, p. 21-36, 2018.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO): Organização Mundial da Saúde (OMS). Disponível em: <<https://www.who.int/pt>> Acesso em: ago. 2022.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5ªed. Porto Alegre, RS: Bookman. 2014. 320 p.

ZAMBENEDETTI, L.; ANGONESE, R. **O Processo Orçamentário de uma Instituição Pública Federal de Ensino sob a Ótica do Isomorfismo**. Administração Pública e Gestão Social, v. 12, n. 2, p. 1-15, 2020.

ZUCKER, Lynne, G. **Institutional patterns and organizations: culture and environment**. Cambridge, Mass: Ballinger, 1988.

ZUCKER, L. The role of institutionalization in cultural persistence. In W. Powell & P. DiMaggio (Eds.). **The new institutionalism in organizational analysis**. p. 83-107. Chicago: The University of Chicago Press. 1991.

## **APÊNDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTA**

**Fonte: Elaborado a partir de Dias (2018)**

### **BLOCO I – PERFIL DO ENTREVISTADO**

1. Sexo:
2. Idade:
3. Nível de instrução:
4. Área de formação:
5. Tempo de atuação no Órgão:
6. Tempo de atuação no NCI:
7. Tempo de atuação no área de controle interno:
8. Cargo:

### **BLOCO II – ESTÁGIOS DE INSTITUCIONALIZAÇÃO**

#### **Campo Organizacional e as Práticas de Inovação**

1. Como era a atividade de controle interno antes da criação do NCI? Que novas práticas de controle interno você identificou a partir da criação do NCI?

#### **Fase de Habituação - Estágio de pré institucionalização**

2. Em sua opinião, o controle interno do órgão ainda é visto como algo novo? Por quê?
3. Diante de mudanças externas, a exemplo da legislação e novas tecnologias, como você percebe a alteração da estrutura organizacional ou dos modelos de trabalho?
4. Há algum tipo de consenso sobre o valor da estrutura do controle interno do NCI com núcleos de controle interno de outros estados? Há apoio institucional da CGE-PI?

### **Fase de Objetificação - Estágio de semi-institucionalização**

5. Você acredita que as finalidades do controle interno são conhecidas pela equipe? São realizadas ações nesse sentido na Instituição?
6. De que forma você acha que a atividade é percebida na Instituição (Ex: fiscalizadora/ punitiva/ corretiva /de orientação)? Por quê? O que contribui para essa situação?
7. Em sua opinião, os benefícios que resultam do trabalho do controle interno são reconhecidos pelos gestores da Instituição? O controle interno influencia a tomada de decisão?

### **Fase de Sedimentação - Estágio de Institucionalização Total**

8. Você acredita que há risco de descontinuidade do controle interno na Instituição? Por quê?
9. Você acredita que há resistência em relação ao trabalho desenvolvido pelo controle interno? Que pessoas ou grupos apresentam essa resistência e de que forma? O que poderia ser feito para minimizá-la?
10. Quais são os resultados esperados com o trabalho do controle interno? Você acha que esses resultados estão sendo obtidos?

## **BLOCO III – ISOMORFISMO E LEGITIMAÇÃO**

### **ISOMORFISMO**

#### **Coercitivo**

11. De que forma as pressões governamentais e da sociedade influenciam na adoção de práticas e procedimentos do controle interno?

#### **Mimético**

12. Há inspiração em outros órgãos ou controles internos similares na definição das práticas e procedimentos a serem adotados? Como essas organizações influenciam a estrutura do NCI?

#### **Normativo**

13. Você faz parte de alguma entidade ou associação ligada à atividade de controle? De que forma este tipo de entidade influencia as práticas adotadas pelo controle interno?

### **LEGITIMAÇÃO**

#### **Regulativa**

14. Como você percebe a subordinação técnica do controle interno à CGE-PI? Como os órgãos de controle externo têm avaliado o trabalho desenvolvido pelo controle interno?

#### **Normativa**

15. Você acredita que o trabalho desenvolvido pelo controle interno está de acordo com os valores da sociedade e da sua Instituição? Por quê?

#### **Cognitiva**

16. Você acredita que o controle interno é visto como fundamental na sua Instituição? Por quê?