

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



---

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

Relatório Técnico Final apresentado pelo mestrando **Fernando Laerte Miranda de Carvalho** ao Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede, sob orientação da docente Prof<sup>ª</sup>. Dra. Evangelina da Silva Sousa, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.



Resumo, Contexto e Público Alvo

04

Problema e Objetivos de Pesquisa

08

Caracterização dos Participantes

12

Diagnóstico, Análise e Resultados

13

Síntese dos Resultados

27

Proposta de intervenção e Ações

29

Considerações e Contribuições

31

Conclusão e Trabalhos Futuros

34

Referências

36

# SUMÁRIO

## 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 do 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.



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

## CONTEXTO

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. 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).

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).

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.

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, 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).

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, servidores e outros envolvidos ou interessados que mantém 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).**

**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.**

## PÚBLICO-ALVO

Gestores Públicos, Auditores, Controladores, Procuradores, Agentes Políticos, Assessores, Consultores, Servidores Públicos, Estudantes, Profissionais Liberais e Cidadãos que atuam direta ou indiretamente no Controle Interno da Administração Pública Municipal, Estadual ou Federal.



## DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

---



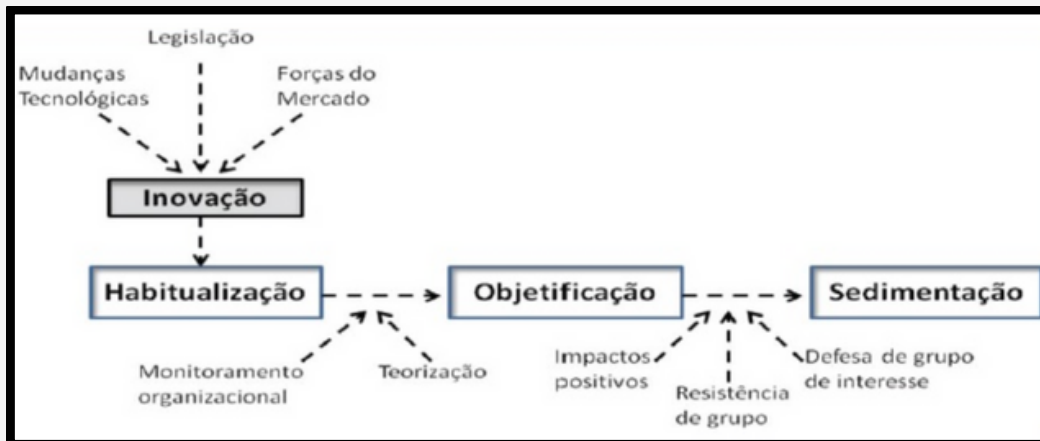
As investigações que contextualizam o tema de pesquisa conduziram à identificação e a construção da seguinte questão:

**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?**



# MODELO TEÓRICO

## Processos inerentes à institucionalização



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

## **OBJETIVO GERAL DA PROPOSTA**

**Analisar o processo de institucionalização dos núcleos de controle interno na administração pública do estado do Piauí, sob a perspectiva da Teoria Institucional.**

### **Objetivos Específicos:**

- **1) analisar as práticas de inovação no campo organizacional dos núcleos de controle interno;**
- **2) investigar os processos 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 e isomorfismo nos núcleos de controle interno.**



# 1. DIAGNÓSTICO, ANÁLISE, ACHADOS E RESULTADOS DO OBJETIVO 1: AS PRÁTICAS DE INOVAÇÃO NO CAMPO ORGANIZACIONAL

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.

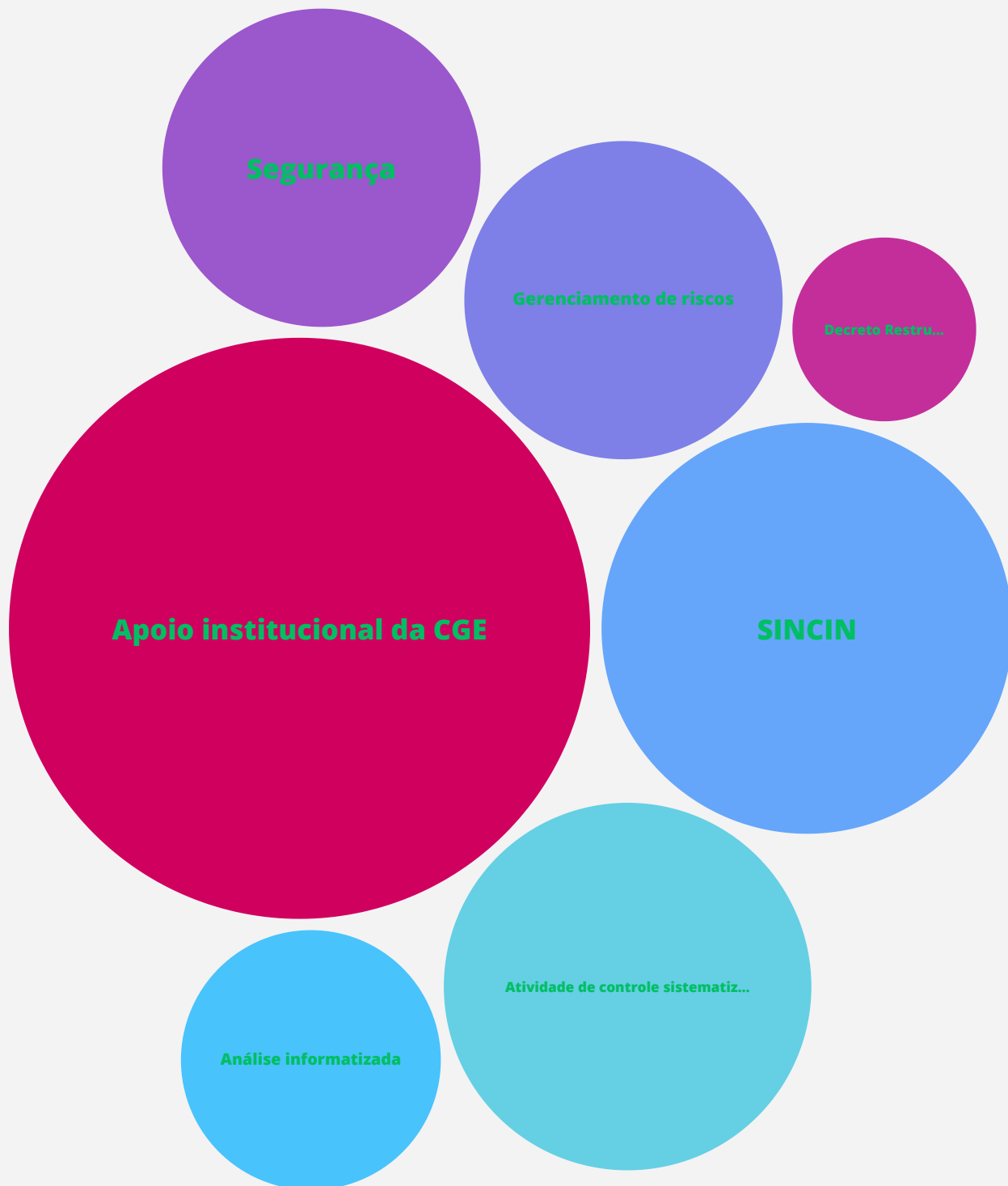
Constatou-se que a estrutura organizacional do CI e as atividades dos NCIs nos órgãos sofreram inovações, tendo influência do Decreto n. 17.526/2017 (pressão da legislação). O Sistema Integrado de Controle Interno - SINCIN, no que pese a integração com o Sistema Eletrônico de Informações - SEI, influenciou 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.



## Características do campo organizacional antes do NCI:



## Características do campo organizacional após o NCI – Inovações:



# DIAGNÓSTICO, ANÁLISE, ACHADOS E RESULTADOS DO OBJETIVO 2: FASES DE INSTITUCIONALIZAÇÃO

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.

## OBJETIVO 2.1: FASE DE HABITUALIZAÇÃO

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.

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.

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.

## OBJETIVO 2.1: FASE DE HABITUALIZAÇÃO

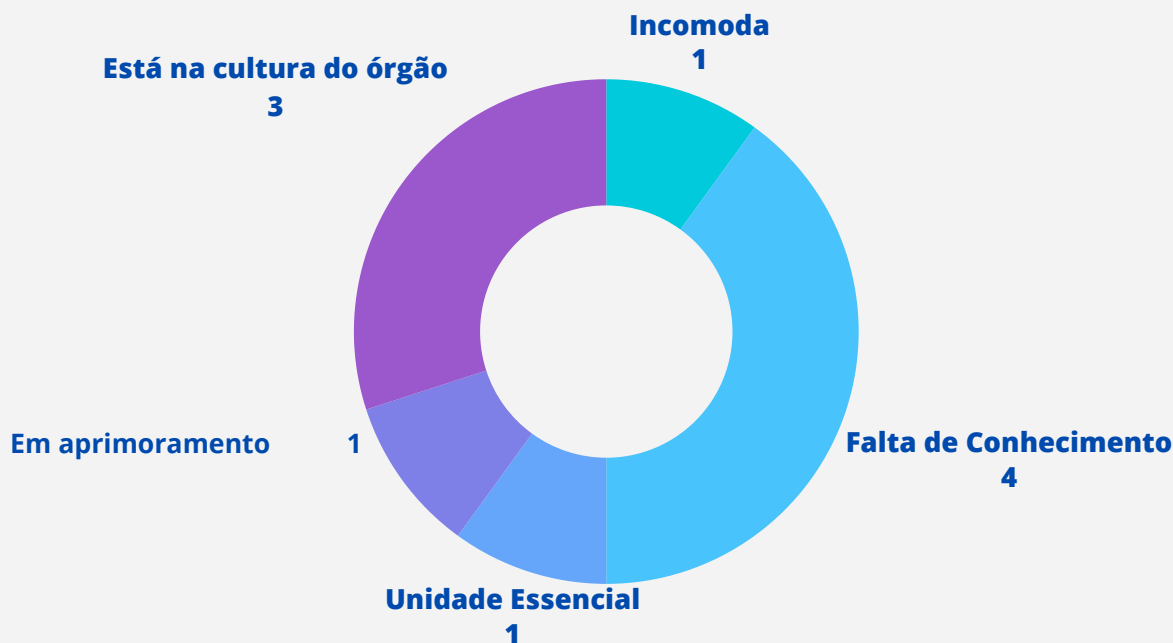
Constatou-se que o controle interno não é visto como algo recente pela maioria dos participantes, principalmente devido à cultura do órgão em possuir uma unidade responsável pelo controle interno no seu organograma.

Controle Interno é algo novo?

➤ SIM: 03 RESPOSTAS

➤ NÃO: 07 RESPOSTAS

POR QUÊ?



## OBJETIVO 2.1: FASE DE HABITUALIZAÇÃO

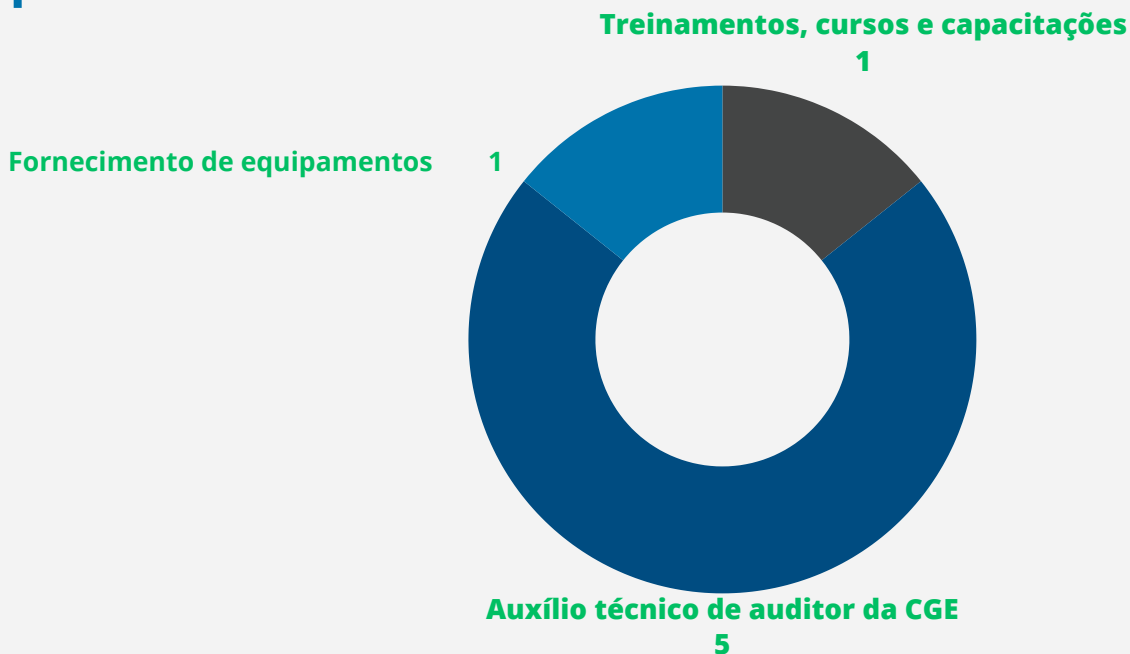
Quanto ao apoio institucional da CGE-PI constatou-se uma unanimidade junto aos núcleos, com ênfase no suporte técnico dos auditores de carreira da CGE, corroborando com o comando de supervisão técnica do supracitado decreto.

Apoio institucional  
da CGE



Concordância de  
100%

### POR QUÊ?





## OBJETIVO 2.2: FASE DE OBJETIFICAÇÃO

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.

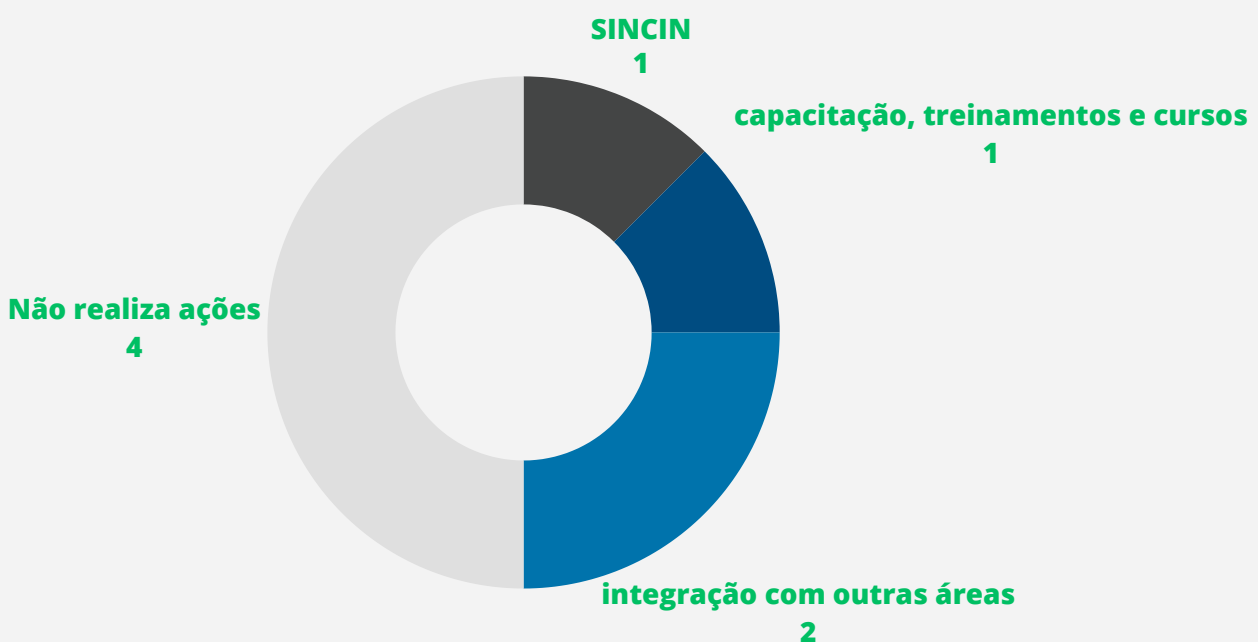
Embora nove dos dez participantes afirmem que as finalidades do controle interno são conhecidas pela equipe, constatou-se baixa atividade de teorização (legitimidade normativa e cognitiva) por grupos de interesse dentro dos órgãos. Isso é compensado, em parte, pela atividade consistente de apoio institucional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

Equipe conhece as finalidades do Controle Interno?

▶ **SIM: 09**

▶ **NÃO: 01**

### Instituição promove ações de conhecimento nesse sentido:

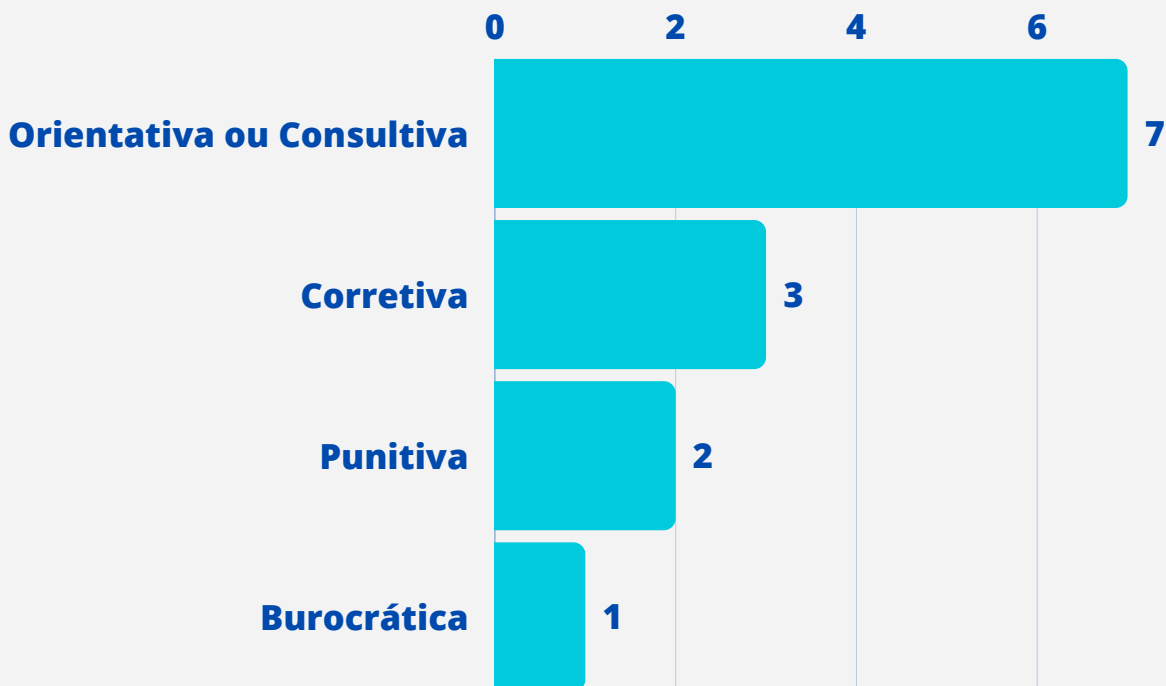


## OBJETIVO 2.2: FASE DE OBJETIFICAÇÃO

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.

### Percepção da atividade de Controle Interno



## OBJETIVO 2.3: FASE DE SEDIMENTAÇÃO

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.

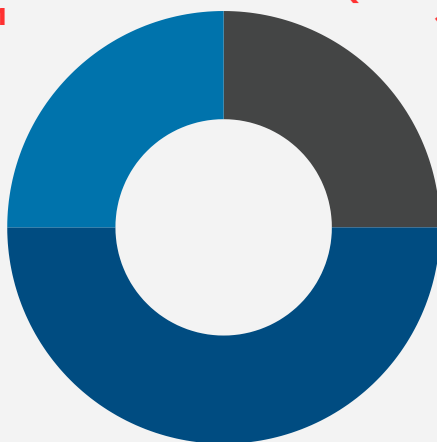
### RISCO DE DESCONTINUIDADE DO CONTROLE INTERNO

➤ **SIM: 04**

➤ **NÃO: 06**

#### POR QUÊ?

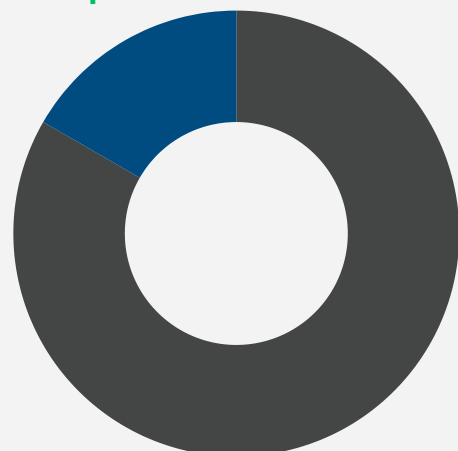
**Questão de Gestão**  
1



**Desvalorização e falta de comprometimento**  
2

**Questão Política**  
1

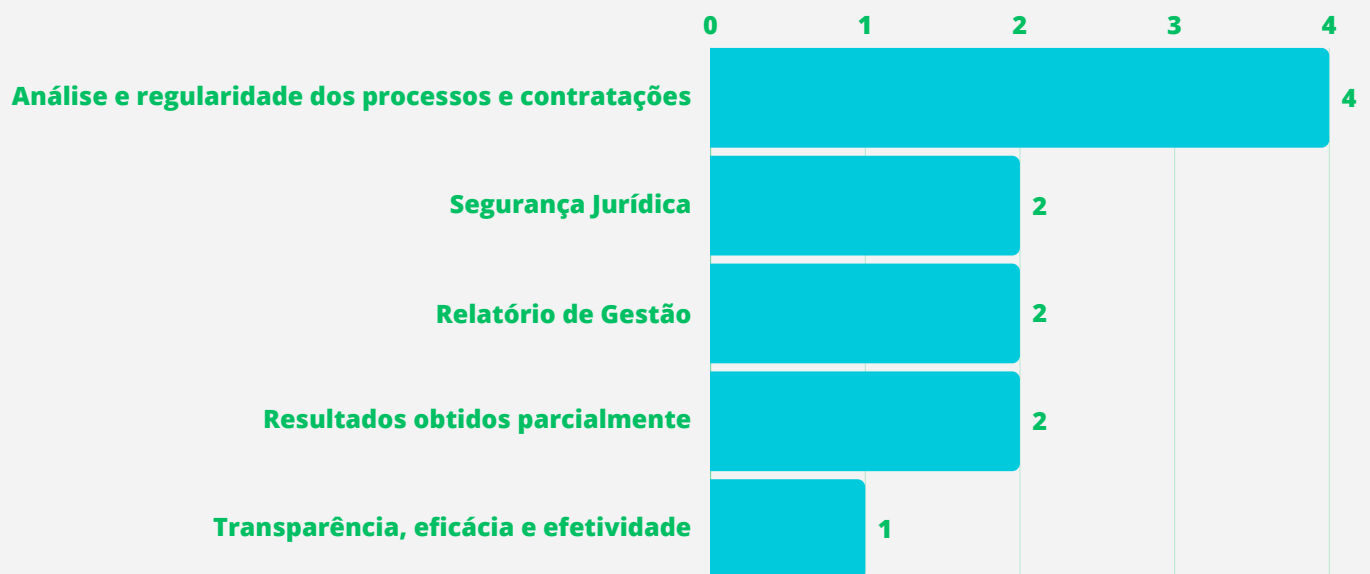
**Questão Legal**  
1



**Aceitação e Consolidação**  
5

## OBJETIVO 2.3: FASE DE SEDIMENTAÇÃO

### RESULTADOS: IMPACTOS POSITIVOS OBTIDOS



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.

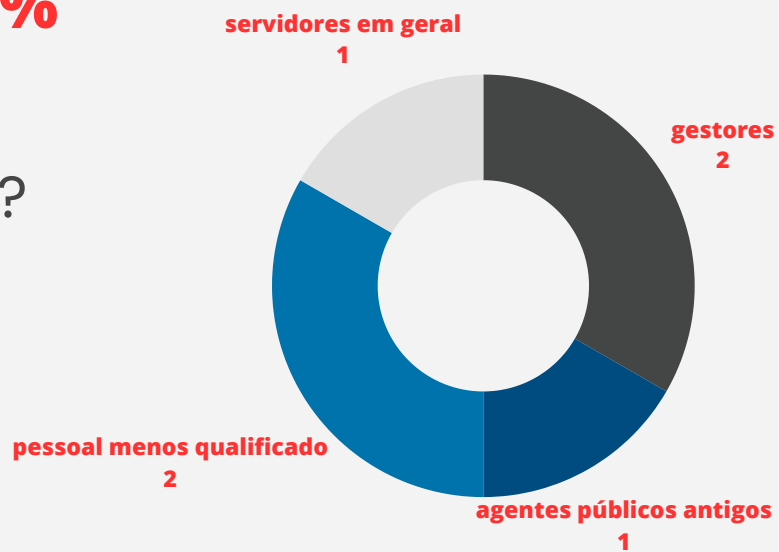
## OBJETIVO 2.3: FASE DE SEDIMENTAÇÃO

RESISTÊNCIA SOCIAL

➤ **NÃO: 40 %**

➤ **SIM: 60 %**

QUEM?



AÇÕES PARA  
MINIMIZAR O  
PROBLEMA:

Conscientização e orientação

Treinamento e capacitação

## DIAGNÓSTICO, ANÁLISE, ACHADOS E RESULTADOS DO OBJETIVO 3: ISOMORFISMO

O terceiro objetivo específico envolve 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.

### ISOMORFISMO COERCITIVO: Pressões e Influências



## OBJETIVO 3: ISOMORFISMO

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.

### ISOMORFISMO MIMÉTICO: Presença de Mimetismo



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.

ISOMORFISMO  
Profissionalização

NORMATIVO:

**Nenhum entrevistado faz parte de alguma entidade ou associação ligada à atividade de controle**

**DECOUPLING**

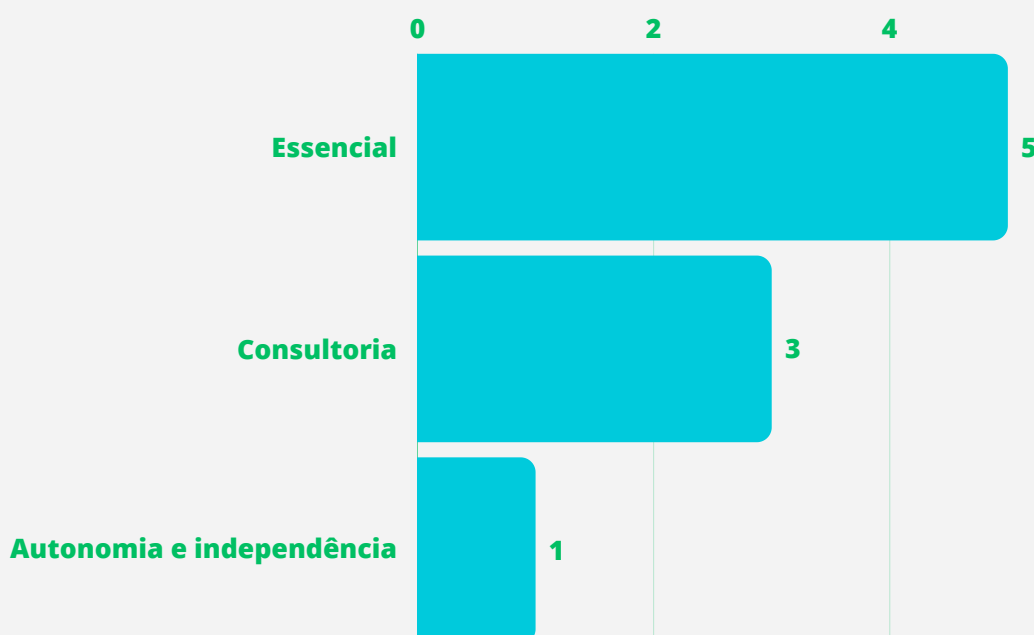
## DIAGNÓSTICO, ANÁLISE, ACHADOS E RESULTADOS DO OBJETIVO 4: LEGITIMAÇÃO

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 regimentos (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.

### LEGITIMAÇÃO REGULATÓRIA: Percepção da subordinação técnica do NCI à CGE





## OBJETIVO 4: LEGITIMIDADE

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 Controle Interno 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.

Apenas dois entrevistados 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 [...]”.

### LEGITIMIDADE COGNITIVA: Por que o Controle Interno é fundamental?

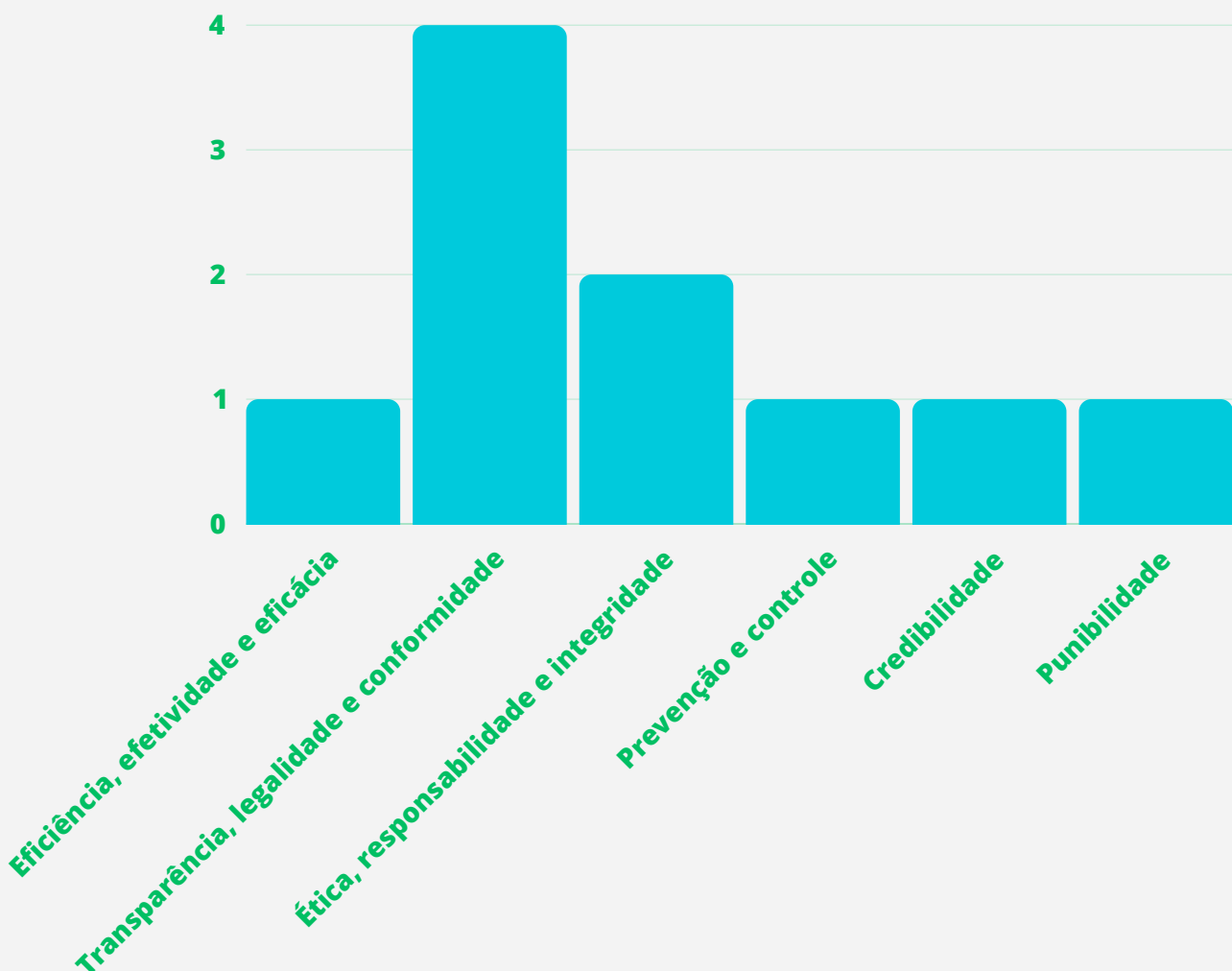


## OBJETIVO 4: LEGITIMIDADE

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.

### ILEGITIMIDADE NORMATIVA: Valores do Controle Interno/NCI



# SÍNTESE DOS RESULTADOS

Categorias Analíticas	Unidades de Contexto	Resultados	Conclusões
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.
	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.	Informatização de análises e demais procedimentos, por meio do SINCIN, o qual assegurou a segregação de funções e a avaliação dos riscos.
		Avanço tecnológico: forte influência do SINCIN, no que pese a implantação do SEI.	
		Influência das forças de mercado: 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.	
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.
		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.	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.
		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	Quanto ao consenso social a respeito da eficácia da estrutura, percebe-se um entendimento		

# SÍNTESE DOS RESULTADOS

	Consenso	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 a 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, consolidou-se como o grande responsável pela evidencição do isomorfismo coercitivo.  Outros registros de pressão ou influência citados foram o controle externo e a pressão política.	Constatou-se a presença dos três tipos de isomorfismo nos NCIs pesquisados.  Contudo, predominou, na percepção dos entrevistados, as práticas de isomorfismo coercitivo e mimético nos procedimentos do controle interno.
	Mimético: Presença de Mimétismo	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, todas as esferas e 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 NCIs 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 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.	
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).

# PROPOSTAS DE INTERVENÇÃO

## 1 - Aumentar a aderência à Fase de Objetificação

A baixa atividade de teorização relacionada à legitimidade normativa e cognitiva, por grupos de interesse dentro dos órgãos gera a necessidade por grande parte dos órgãos em instituir ações próprias de conhecimento não só no NCI, mas em todas as áreas institucionais, onde operam integrados ao controle interno setores organizacionais diversos.

No que concerne à 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.

## 2 - Aumentar a aderência à Fase de Sedimentação

Constatou-se moderado risco de descontinuidade e 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.

## 3 - Aplicar mecanismos Isomórficos para resolver problemas

Observando o isomorfismo normativo, constatou-se 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*. 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.

## 4 - Avançar na Legitimação Cognitiva

Dois entrevistados não acreditam que o CI é fundamental, por ser visto negativamente como uma forma de vigilância ou fiscalização.

# AÇÕES

## 1 – Realizar ações de conhecimento

**Ações de Conhecimento para as propostas de intervenção 1, 2 e 4:** conscientização, consultoria, orientação, palestras, capacitações, cursos e treinamentos. Estas ações 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.

## 2 – Buscar e incentivar autonomia ocupacional, além de condições e métodos de trabalho

**Ações para a proposta de intervenção 3:** Organizar ações nos NCIs na busca pela definição de condições e métodos de trabalho.

Incentivar a **autonomia ocupacional**. Além disso, eles não possuem ligação com qualquer associação ou entidade profissional, o que evidencia uma forma de *decoupling* (desassociação). 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.

A autonomia é obtida com a organização do grupo em associações ou entidades, que passam a atuar politicamente pelo seu fortalecimento, e pela aquisição do controle de:

1. **acesso ao mercado** – o grupo define quem pode ou não atuar na profissão;
2. **padrões de prestação** – o grupo estabelece as formas consideradas corretas de atuação para a resolução de cada tipo de problema relativo à atividade e cada profissional em si, com base nesses padrões, decide o que fazer, como e quando desempenhar a atividade;
3. **conhecimento** – o grupo interfere na consolidação científica das técnicas necessárias para o desenvolvimento de suas atividades, exige que o candidato a membro da profissão receba uma formação superior ligada a essa ciência e busca controlar o acesso a ela.

## 3 – Evoluir, atualizar, regulamentar e normatizar o sistema de controle interno e os controles internos dentro dos órgãos

**Ação para a proposta de intervenção 2** frente às opiniões acerca do risco de descontinuidade do controle interno

## 4 – Ações de cunho geral

**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, procedimentos e ações que podem dar suporte ao aprimoramento da gestão pública.**

**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.**

**Fomentar estudos na área controle interno no âmbito do poder executivo estadual, que investiguem as demais unidades e núcleos, com o intuito de confirmar ou refutar os achados desta pesquisa ou gerar novos conhecimentos e informações importantes acerca do tema em análise. Recomenda-se ainda que, nos trabalhos futuros, estude-se acerca do nível de maturação dos controles internos dos órgãos da Administração Pública Estadual.**

# CONSIDERAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES

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 este 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.

## Principais contribuições teóricas

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.

# CONSIDERAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES

## Principais contribuições práticas

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. Deste modo, 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.

Nesse sentido, o estudo ainda 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.



# CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E TRABALHOS FUTUROS

## Conclusões gerais

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.

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.

## Limitações da pesquisa

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.

## Estudos e trabalhos futuros

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.

## Caracterização dos participantes da pesquisa

**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

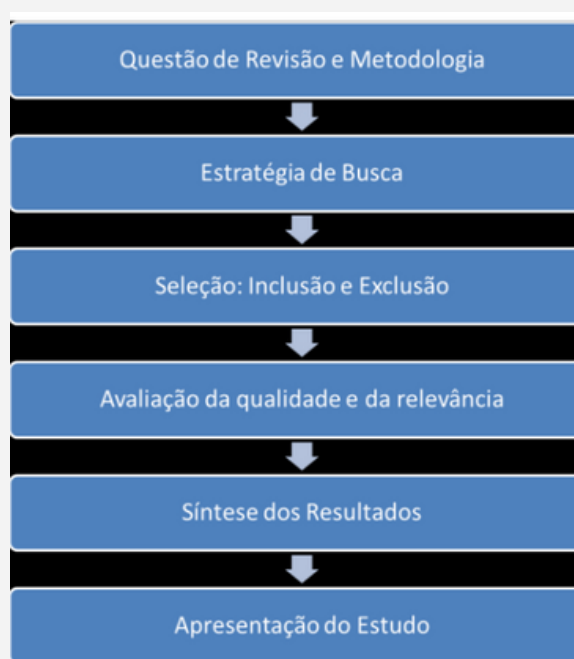
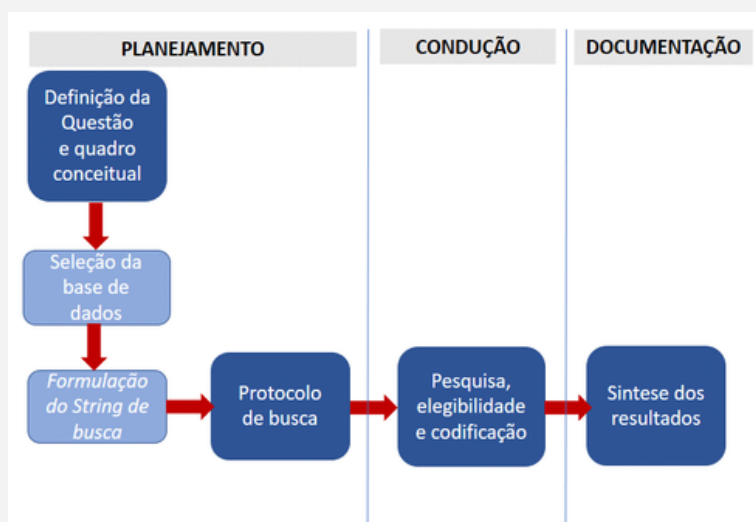
Fonte: Dados da pesquisa (2023)



# Revisão Sistemática da Literatura

## Estudos anteriores

Ano	Autores	Título
2008	BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R.	Institucionalização de Hábitos e Rotinas da Controladoria em Empresas do Estado de Santa Catarina
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 de Minas Gerais
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
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
2018	SILVA JUNIOR, A. F. A.; MARINHO, L. L. C.	A institucionalização da atividade de auditoria interna no Poder Executivo Federal
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 à Ótica da Teoria Institucional
2020	LOPES, GB; VALADARES, JL; AZEVEDO, RR; BRUNOZI JÚNIOR, AC	Evidências de Isomorfismo e Decoupling na Gestão de Controladorias Municipais do Estado de Minas Gerais
2020	ZAMBENEDETTI, L.; ANGONESE, R.	O Processo Orçamentário de uma Instituição Pública Federal de Ensino sob a Ótica do Isomorfismo
2021	RODRIGUES, R	Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras





**Discente:** Mestrando Fernando Laerte  
Miranda de Carvalho

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

Universidade Federal do Piauí  
**03** de dezembro de 2023

