



## REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 16, n. 1, Jan./Jun., 2024

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 16.02.2023. Revisado por pares em: 01.06.2023. Reformulado em: 09.06.2023. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2024v16n1ID31535

**Análise da percepção de auditores de uma IES pública da rede federal acerca da institucionalização de práticas de controle interno**

**Analysis of the auditor's perception of a federal network public HEI about the institutionalization of internal control practices**

**Análisis de la percepción de los auditores de una IES pública de la red federal sobre la institucionalización de las prácticas de control interno**

### Autores

#### **Davi Jônatas Cunha Araújo**

Doutor em Ciências Contábeis, docente do Programa de Pós-graduação em Controladoria e Finanças Empresariais (PPGCFE) da Escola de Negócios da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Endereço: Avenida Angélica, 1399, apto 51, Higienópolis, São Paulo – SP, CEP 01227-100, (11) 98522-0082. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7819-5691>

Research Gate: <https://www.researchgate.net/profile/Davi-Cunha-Araujo>

Google Citations: [https://scholar.google.com/citations?user=IEa\\_oRYAAAAJ&hl=pt-BR](https://scholar.google.com/citations?user=IEa_oRYAAAAJ&hl=pt-BR)

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6065443356879996>

E-mail: [davi.araujo@mackenzie.br](mailto:davi.araujo@mackenzie.br)

#### **Sheila Alice Gajadhar Araújo**

Mestre em Ciências Contábeis, analista contábil na Trac Motors Importadora. Endereço: Avenida Angélica, 1399, ap 51, Higienópolis, São Paulo – SP, CEP 01227-100, (11) 98522-9805. Identificadores (ID):

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6310-2723>.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6093163779941621>

E-mail: [sheilalicegajadhar@gmail.com](mailto:sheilalicegajadhar@gmail.com)

(Artigo apresentado no 21º USP International Conference in Accounting)

### Resumo

**Objetivo:** Analisar a percepção de auditores de uma IES pública da rede federal acerca do processo de institucionalização de práticas de controle interno.

**Metodologia:** Um questionário foi aplicado a auditores internos de uma IES pública da rede federal e o conteúdo de suas respostas analisado por meio do software Iramuteq®. Os recursos

do software utilizados foram a análise fatorial, de similitudes e a nuvem de palavras. Esses recursos serviram para captar as intenções de sentido do conjunto de respostas dos três participantes da pesquisa e como as palavras apresentadas por eles estiveram associadas ao processo de institucionalização das práticas de controle.

**Resultados:** Os auditores apresentaram uma percepção mais crítica do processo de institucionalização na fase da sedimentação das práticas de controle interno, apesar de terem se reportado a aspectos que confirmam ações correspondentes a todas as fases desse processo na IES pesquisada.

**Contribuições do Estudo:** O estudo confirma que os auditores internos de uma IES pública da rede federal percebem melhor as práticas de controle interno quando estas se encontram em fase de sedimentação, o que influencia a avaliação dessas práticas na universidade por eles.

**Palavras-chave:** Percepção, Auditores, Institucionalização, Práticas, Controle Interno.

### Abstract

**Purpose:** Analyze the auditor's perception of a federal network public HEI about the institutionalization of internal control practices.

**Methodology:** A questionnaire was applied to internal auditors of a federal network public HEI and the content of their answers was analyzed through the Iramuteq® software. The software resources used were factor analysis, similarity analysis and word cloud. These resources served to capture the intentions of meaning of the set of answers of the three research participants and how the words presented by them were associated with the process of institutionalization of control practices.

**Results:** The auditors presented a more critical perception of the institutionalization process in the sedimentation phase of internal control practices, although they reported aspects that confirm actions corresponding to all phases of this process in the researched HEI.

**Contributions of the Study:** The study confirms that the internal auditors of a public HEI of the federal network better perceive the practices of internal control when they are in the sedimentation phase, which influences the evaluation of these practices in the university by them.

**Keywords:** Perception, Auditors, Institutionalization, Practices, Internal Control.

### Resumen

**Objetivo:** Analizar la percepción de los auditores de una IES pública de la red federal sobre el proceso de institucionalización de las prácticas de control interno.

**Metodología:** Se aplicó un cuestionario a los auditores internos de una IES pública de la red federal y se analizó el contenido de sus respuestas a través del software Iramuteq®. Los recursos de software utilizados fueron análisis factorial, análisis de similitud y nube de palabras. Estos recursos sirvieron para captar las intenciones de significado del conjunto de respuestas de los

tres participantes de la investigación y cómo las palabras presentadas por ellos se asociaron con el proceso de institucionalización de las prácticas de control.

**Resultados:** Los auditores presentaron una percepción más crítica del proceso de institucionalización en la fase de sedimentación de las prácticas de control interno, aunque relataron aspectos que confirman acciones correspondientes a todas las fases de este proceso en las IES investigadas.

**Contribuciones del Estudio:** El estudio confirma que los auditores internos de una IES pública de la red federal perciben mejor las prácticas de control interno cuando están en la fase de sedimentación, lo que influye en la evaluación de estas prácticas en la universidad por ellos.

**Palabras clave:** Percepción, Auditores, Institucionalización, Prácticas, Control interno.

## 1 Introdução

As instituições de ensino superior – IES começaram a ser tratadas como um ‘negócio’ a partir dos anos 90 (Mainardes, Miranda & Correia, 2011). Essas IES foram influenciadas pelo ambiente de instabilidade econômica, política e financeira e passaram a procurar novas formas de aperfeiçoar seus modelos de gestão, com foco na eficiência (Meyer Junior, Pascucci & Murphy, 2012).

Os controles internos das universidades acompanharam essas mudanças e passaram a assumir um papel central no alcance das metas e objetivos de maneira eficiente. As práticas de controle interno passaram a ser ainda mais representativas para gestão dessas instituições, por assegurarem o funcionamento de seus processos internos e fornecerem segurança razoável de que seus objetivos e metas seriam alcançados (CGU, 2016).

Nas entidades públicas de modo geral, o controle assumiu uma dimensão maior do que somente estar presente em todos os níveis hierárquicos, devido à necessidade do uso do dinheiro público de maneira responsável e para atender as demandas da sociedade quanto a prestação de serviços com qualidade (Linczuk, 2012).

Nas universidades públicas federais, o controle foi caracterizado como um aspecto inseparável da necessidade de administrar um volume expressivo de recursos (Linczuk, 2012). Configurar como agente de transformação social, reforçou a necessidade dos gestores universitários priorizarem o controle sobre o uso dos recursos (Castro, 2011). Avaliar a adequabilidade desses controles passou a representar a principal atividade da Auditoria Interna como órgão de avaliação dos processos existentes nas universidades.

Os estudos que investigaram a relação entre a auditoria e a avaliação de processos por meio dos controles internos teve seu início desde 1900 (Lee, 1971). A vertente clássica dos controles abordadas por Max Weber e Taylor, tinha seu enfoque centrado na burocracia, de onde, posteriormente, surgiu a vertente contábil, abordadas por Anthony (1965) e Hopwood (1972). Ambos relacionaram o enfoque dos controles aos centros de responsabilidade, custos e orçamento das instituições.

A abordagem pós-contábil deu forma a ‘teoria sobre o controle’, representada pelos autores Merchant (1985) e Macintosh (1994). Esses autores abordaram os controles como os responsáveis por assegurar o alcance de resultados eficazes; o que inspirou Wickramasinghe e Hopper (2005) a relacionarem a abordagem dos controles internos aos aspectos comportamentais, questões antropológicas e culturais mais adiante.

O funcionamento adequado dos controles internos nas universidades federais é uma exigência determinada pela Constituição Federal desde 1988. Já o alinhamento entre esses controles e as diretrizes estabelecidas por órgãos, como o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), ocorreu desde 2004, quando as práticas de controle interno das instituições públicas aderiram às recomendações da *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI, já adotada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) na época.

Todo esse alinhamento foi impulsionado pela posterior publicação da Portaria CGU/MP 01/2016 (Brasil, 2016), que assumiu todos os componentes e o conceito da estrutura da INTOSAI como referência para as instituições públicas no âmbito do Governo Federal. A adesão das práticas de controle às recomendações da INTOSAI visou fortalecer a gestão nas instituições federais públicas de ensino, quanto ao uso responsável dos recursos públicos e a proteção de ativos contra perdas e danos.

Para que os objetivos da gestão de uma universidade pública sejam alcançados com eficiência, suas práticas de controle interno devem ter sido institucionalizadas de maneira adequada. A institucionalização cria hábitos, regras e rotinas dentro das instituições; o que leva essas práticas a serem aceitas pelos servidores de maneira gradual.

Quando o significado das práticas de controle interno é percebido de maneira correta pelos auditores, elas passam a compor a cultura organizacional da IES, tornando-a mais autônoma e independente; além de ter seu funcionamento contínuo assegurado (Tolbert & Zucker, 1999). Com base nisso, o estudo proposto busca responder o seguinte questionamento: **qual a percepção de auditores de uma IES pública da rede federal acerca do processo de institucionalização de práticas de controle interno?**

Para que essa pergunta seja respondida, o objetivo do estudo proposto é analisar a percepção de auditores de uma IES pública da rede federal acerca do processo de institucionalização de suas práticas de controle interno. Para que esses controles funcionem de maneira adequada, os servidores devem perceber sua institucionalização e funcionamento também de maneira adequada.

Uma estrutura de controle é institucionalizada quando tida como natural e assumida como certa pelos atores sociais envolvidos (Jepperson, 1999), o que justifica a escolha do construto da percepção dos auditores no estudo proposto. Os servidores selecionados para esta investigação foram os auditores internos, devido a responsabilidade deles em avaliar a adequabilidade dos controles nas universidades públicas.

A importância dessa pesquisa está em investigar a percepção dos auditores internos acerca dos controles internos como o elemento institucional base para assegurar um impacto social e econômico positivo das IES na sociedade (Chiarini & Vieira, 2012), além de favorecer o alcance dos resultados esperados pela gestão. O processo de institucionalização representa um desdobramento da Teoria Institucional, que busca explicar como e porque as práticas institucionais adquirem condições de valores e se legitimam socialmente desde sua objetificação até a fase do isomorfismo (Tolbert & Zucker, 1999).

Quanto as contribuições do estudo proposto, a teórica será dada mediante a continuidade de estudos recentes que apontaram o funcionamento adequado das práticas de controle interno como diretamente relacionado a percepção correta de sua adequabilidade pelos auditores internos (Wickramasinghe & Hopper, 2005). O estudo proposto representa uma oportunidade para confirmar a abordagem dos autores da vertente pós-contábil, que defendiam um funcionamento adequado dos controles quando diretamente relacionado a questões cognitivas, comportamentais e culturais dos agentes.

A contribuição prática mostrará como os auditores internos de uma IES pública

percebem o processo de institucionalização das práticas de controle em sua universidade. Por sua vez, essa evidenciação possibilitará outras universidades identificarem até que ponto seus auditores compreendem esse processo e como isso pode influenciar a avaliação das práticas de controle interno pelos auditores.

A contribuição metodológica será dada mediante o uso do Iramuteq® para se investigar a percepção dos auditores. Apesar de seu uso ser comum em alguns estudos da área, o estudo proposto inovará, ao utilizar o recurso da análise fatorial e de similitude como elementos de evidenciação da percepção. O motivo para escolha do Iramuteq® é permitir desenvolver uma análise em profundidade das respostas dos participantes ao questionário de pesquisa.

O artigo está estruturado em cinco seções que seguem a esta Introdução. Na seção 2 será apresentada a Revisão de Literatura, seguida de suas respectivas subseções. A seção 3 apresentará os procedimentos metodológicos; e suas subseções. A seção 4 apresentará os Resultados e Análises, seguida da seção 5, que apresentará as Considerações Finais; e posteriormente, as referências do estudo.

## 2 Revisão da Literatura

### 2.1 Teoria Institucional, Processo de Institucionalização e a Percepção acerca desse Processo

As primeiras formulações acerca da Teoria Institucional ocorreram no final do século XX, com os estudos dos sociólogos Thorstein Veblen, Emile Durkheim & Marx Weber. No âmbito organizacional, a teoria se desenvolveu a partir dos estudos de Selznick (1996), na década de 1950; e com o movimento neo-institucional nas obras de Meyer & Rowan (1977) e DiMaggio & Powell (1983).

Essa teoria explica que as organizações incorporam regras e crenças institucionalizadas, para que possam ser percebidas como legítimas. Dessa forma, Guerra & Aguiar (2007) afirmam que a Teoria Institucional se constituiu a partir da percepção de que as instituições evoluem e que são adaptadas às pressões dos ambientes, onde não são orientadas apenas por questões de racionalidade e eficiência, mas também pela necessidade de legitimação e aceitação social.

No Brasil, a Teoria Institucional vem sendo utilizada como base para estudos empíricos desde o final de 1980 (Carvalho, Vieira & Goulart, 2005). Essa abordagem tem sido usada em três distintas vertentes: econômica, política e sociológica, destacando conceitos como institucionalização, legitimidade, mitos e normas. Apesar da diversidade de contextos, os estudos tendem a caminhar para a exploração do isomorfismo, das estratégias de legitimação utilizadas pelas organizações de vários setores e os processos de institucionalização de campos organizacionais (Ribeiro, 2011).

A instituição representa uma ordem ou padrão social que atingiu um determinado estado ou propriedade; e a institucionalização representa esse processo que leva ao alcance desse estado. Dessa forma a institucionalização é um processo, algo que acontece com a instituição com o passar do tempo onde reflete a sua história particular, as pessoas que trabalharam na organização, os grupos que englobaram os diversos interesses criados e a maneira como a instituição se adaptou ao ambiente (Selznick, 1972).

O processo de institucionalização ocorre em todas as sociedades, mas comporta vários graus nos vários sistemas e subsistemas da vida social dentro de uma mesma sociedade. Esse processo leva a uma definição de papéis, onde assegura o funcionamento das normas gerando

padrões de comportamento institucional que chegam a ser definidos como legítimos em determinada situação. De acordo com Tolbert & Zucker (1999), o processo de institucionalização acontece quando os indivíduos transmitem aquilo que consideram como socialmente real e essas práticas são repetidas e assimiladas pelos demais indivíduos da organização.

Berger & Luckmann (2003) afirmam que o processo de institucionalização é percebido pelos indivíduos através de hábitos formados, aos quais todas as atividades humanas estão sujeitas. Esse processo ocorre sempre que há uma tipificação recíproca de ações habituais por tipos de atores. Meyer & Rowan (1977) definiram a institucionalização como o processo por meio do qual processos sociais, obrigações ou circunstâncias assumem status de norma no pensamento e na ação social.

O processo de institucionalização é definido pelo conceito estabelecido por Tolbert & Zucker (1999), que estabeleceram os estágios ou fases de institucionalização. De acordo com eles, o processo de institucionalização ocorre em três estágios: pré-institucionalização ou fase de habitualização, semi-institucionalização ou fase de objetificação; e a total institucionalização ou fase de sedimentação, onde:

Na fase de habitualização, a organização procura desenvolver métodos padronizados para a manutenção e funcionamento das atividades organizacionais, em que através dos problemas que surgem dentro da entidade, busca-se a formalização de atividades para solucionar esses problemas. Esse estágio compreende inovações e mudanças que são efetuadas em resposta a problemas organizacionais específicos que levam a pré-institucionalização, com operações limitadas e pouco permanentes. Na pré-institucionalização, as soluções adotadas em outras instituições são levadas em consideração, podendo ocorrer mimetismo.

No objetificação, é possível aos indivíduos perceberem heterogeneidade nas instituições que adotam essas estruturas. Suas ações são transmitidas não mais por imitação, mas por questões normatizadoras, com políticas moldadas pela própria instituição. Nessa segunda fase, o desenvolvimento de significados ligados aos comportamentos da primeira fase permite a transposição de ações para um contexto além de sua origem (Tolbert & Zucker, 1999).

Na sedimentação, os indivíduos percebem a institucionalização completa da organização. Nessa fase, os procedimentos, práticas e normas são tidos como verdade não sendo mais questionáveis. A institucionalização total é levada por meio da atuação de três variáveis: resistência de grupos de oposição, apoio continuado de grupos de defensores e correlação positiva com resultados esperados (Tolbert & Zucker, 1999).

A institucionalização é um processo desenvolvido através de etapas sequenciais. Esse conjunto de processos indicam que há uma variabilidade nos níveis de institucionalização, o que evidencia que há alguns padrões de comportamento social que estão mais sujeitos do que outros a avaliação crítica, a adaptação ou a eliminação pelos indivíduos participantes do contexto.

Além das três fases dispostas por Tolbert & Zucker (1999), existem outros aspectos que exercem influência na institucionalização, são eles: os da legitimação e isomorfismo. Quanto ao isomorfismo, DiMaggio & Powell (1983) apontam a existência de homogeneidade de práticas organizacionais dentro de um determinado ambiente. A homogeneidade dessas práticas representa o próprio isomorfismo.

O isomorfismo pode ser competitivo ou institucional, inclusive, o foco da Teoria Institucional é fundamentado no isomorfismo institucional. Nesse âmbito, existem três tipos de mecanismos isomórficos, que podem coexistir no ambiente organizacional com resultados e origens diversos: coercitivo, mimético e normativo (Dimaggio & Powell, 1983).

A legitimação por sua vez, foi estudada por Scott (2013) que a define como sendo o principal objetivo da institucionalização. A legitimidade age sob os três pilares das instituições: regulativo, normativo e cognitivo. O pilar regulativo remete a conformidade com às exigências legais, em que uma organização legitimada, no pilar regulativo, é aquela que é estabelecida e opera em conformidade com os requisitos legais.

Quanto ao pilar normativo, uma profunda base moral é enfatizada para avaliar a legitimidade. Nesse pilar, uma organização é legitimada de acordo com a sua adesão a normas reconhecidas como padrão de comportamento. Por sua vez, a legitimidade cognitiva é fundamentada na noção de compartilhamento, em que a legitimidade oriunda de um padrão comum de referência é a enfatizada (Alves, Castro & Souto, 2014).

## 2.2 Controle Interno na Administração Pública

A implementação do controle interno no âmbito da esfera pública seja no âmbito federal, estadual ou municipal é uma exigência determinada pela Constituição Federal de 1988. Na administração pública o controle sempre é tratado como uma das funções fundamentais entre as exigências legais previstas em textos constitucionais ao longo dos anos. A sua existência sempre esteve ligada às finanças e traz sempre o pensamento voltado para a verificação e disciplina do exercício de atividades (Castro, 2011).

O conceito de controle interno foi aprimorado ao longo do tempo, sendo conceituado pela primeira vez em 1905 (Lee, 1971), porém sua vertente mais conhecida é a definição instituída pelo *American Institute of Certified Accountants* - AICPA em 1949. Nessa última definição, o controle foi apresentado como um plano e ações da organização que visam manter os ativos seguros, assegurar e verificar a fidedignidade das informações, garantir as políticas definidas pela gestão e o alcance de seus objetivos.

A definição do AICPA para o controle interno vem sendo aprimorada ano após ano, o que leva a não uniformidade do conceito de controle interno. Esse fato está diretamente associado a ineficiência da implementação e limitação da operação dos sistemas de controle em organizações de diversos setores (Barnier, 2015).

No setor público, foi possível perceber a ocorrência de uma positivação lenta, porém alinhada com a evolução das teorias dos controles gerenciais. Normas como a Lei 4.320/1964 e o Decreto Lei 200/1967 mostraram a prevalência da escola contábil representada por Anthony (1965) e concordam com as diretrizes da teoria burocrática anterior.

Algumas normas constitucionais como o Artigo 74 da Constituição Federal de 1988 (CF, 1988) e outras normas infraconstitucionais com fins fiscais, como a Lei Complementar 101/2000, trouxeram à tona a importância da institucionalização dos conceitos e práticas para atuação adequada dos controles internos como forma de proteger o patrimônio e tornar as políticas públicas mais eficazes (De Sousa, Souto & Nicolau, 2017). Desde então, o controle interno na gestão pública se tornou uma ferramenta de monitoramento das ações e adoção de medidas corretivas a fim de garantir que os recursos sejam utilizados de maneira eficaz.

### 3 Procedimentos Metodológicos

#### 3.1 Estratégia e Método da Pesquisa

O estudo analisou a percepção de auditores internos acerca do processo de institucionalização das práticas de controle interno em uma IES pública da rede federal de ensino. Essa análise foi realizada por meio da interrogação direta aos auditores através de um questionário com perguntas abertas.

#### 3.2 Participantes da pesquisa

A seleção de três auditores internos como participantes da pesquisa se deu por eles serem os responsáveis pela avaliação das práticas de controle existentes na universidade federal selecionada para pesquisa por acessibilidade.

Os questionários foram enviados para o e-mail desses auditores e com as respostas transcritas foi desenvolvida uma análise de conteúdo em duas partes: interpretação das respostas pelos pesquisadores e análise com o auxílio do *software* Iramuteq®. A identificação dos participantes foi preservada, conforme estabelecido no Termo de Consentimento Livre e Esclarecido - TCLE.

#### 3.3 Definição de Variáveis e Base de Dados

O questionário foi composto por 23 perguntas abertas adaptadas da pesquisa de Soares (2017) e construídas a partir da revisão de literatura. O estudo de Soares (2017) foi selecionado devido investigar o estágio de institucionalização da sustentabilidade organizacional em outra instituição de ensino.

As questões foram categorizadas em seções e subseções relacionadas a institucionalização, sendo elas: habitualização, objetificação, sedimentação, legitimação e isomorfismo conforme a Tabela 1.

**Tabela 1**

*Categorias, subcategorias, descrição e autores*

<b>Categoria</b>	<b>Subcategorias</b>	<b>Descrição</b>
Habitualização	Inovação	Ação que resulta em modificações fundamentais provocando ruptura ou melhoria contínua buscando aperfeiçoamento dos serviços.
	Estrutura - Geração de novos arranjos estruturais	A forma pela qual o trabalho é dividido em tarefas diferentes e como essas são coordenadas.
	Políticas e Procedimentos - Normalização de arranjos em políticas e procedimentos de uma dada organização	Os novos arranjos organizacionais adquirem políticas e procedimentos específicos dentro da organização.
Objetificação	Consenso social	Quanto maior o grau de institucionalização, menor é a resistência e maior é o consenso social sobre o valor da estrutura.
	Monitoramento Interorganizacional	Análise das empresas concorrentes a fim de buscar ações legitimadas.
	Difusão da Estrutura	As formas organizacionais se tornam mais legítimas quando se espalham.

	Presença de Champions	Estrutura pode promover a sua difusão.
Sedimentação	Resultados positivos	É necessária uma relação positiva entre a institucionalização e os resultados.
	Continuidade da estrutura	Continuidade histórica da estrutura adotada.
	Baixa resistência	A baixa resistência assegura a perpetuação da estrutura no tempo.
Legitimação	Legitimação Regulativa	Uma organização legitimada é aquela que é estabelecida e opera em conformidade com os requisitos legais.
	Legitimação Normativa	Uma organização é apropriada quando obtém uma avaliação normativa positiva da sociedade e de seus stakeholders.
Isomorfismo	-	Práticas e formas de organização institucionalizadas são difundidas pela comunidade de agentes de um mesmo campo existem através do isomorfismo.

**Fonte:** Soares, L. F. D. M. (2017). *A institucionalização da sustentabilidade no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba: o caso do Campus de João Pessoa (Master's thesis, Brasil)*.

### 3.4 Técnica de Análise de Dados

A interpretação das respostas dos participantes se deu pela comparação entre os pontos divergentes e em comum identificados no questionário aplicado a cada um deles. A análise com o Iramuteq® foi desenvolvida com os recursos da análise fatorial, de similitudes e da nuvem de palavras para captar as intenções de sentido do conjunto de respostas e como as palavras apresentadas pelos participantes estavam relacionadas ao processo de institucionalização das práticas de controle interno na universidade.

Com a análise fatorial, foi possível associar as respostas às etapas do processo de institucionalização e identificar como os auditores entendiam a relação entre as práticas de controle desempenhadas pela gestão e as fases de institucionalização. Com a análise de similitudes, foi possível confirmar se a percepção dos auditores identificada na análise fatorial apresentava convergências ou divergências. Por fim, a nuvem de palavras ilustrou a percepção dos três auditores com relação as práticas de controle interno e as fases do processo de institucionalização apontadas.

## 4 Resultados e Análises

A análise dos resultados será apresentada em duas etapas: análise das respostas dos auditores as perguntas correspondentes às etapas do processo de institucionalização das práticas de controle interno; e análise da percepção desses auditores via *Iramuteq*®.

### 4.1 Processo de Institucionalização das Práticas de Controle Interno

#### 4.1.1 Habitualização

Na subcategoria Inovação, ao serem indagados acerca de quais modificações foram percebidas na Instituição por meio da implementação do controle interno, um dos auditores reconheceu que “*a implementação do controle interno auxiliou a agregar valor aos diversos órgãos que compõem a instituição*”. Além disso, um auditor reconheceu que essa

implementação estimulou *“a melhoria de controles operacionais através da busca por conformidade com as normas mais atuais e pertinentes ao desempenho das atividades”*.

Ele finalizou afirmando que *“o controle interno é, sem dúvidas, capaz de introduzir e desenvolver uma cultura que busque melhorias constantes na eficácia, eficiência e efetividade das operações desenvolvidas no âmbito da Instituição”*. Outros dois auditores reconheceram que a implementação do controle interno melhorou alguns controles administrativos de alguns procedimentos; e que as modificações percebidas tiveram relação com a melhoria dos processos de trabalho das unidades que implementam os controles.

Quando indagados acerca de como se processou a inserção do controle interno e quais as interferências sofridas por esse processo, um dos auditores destacou o seguinte:

*“Não sei dizer ao certo o ano ou as circunstâncias que envolveram a introdução do controle interno na Universidade [...], mas posso afirmar que diversas interferências são empreendidas na Auditoria Interna e demais órgãos de controle interno, principalmente por órgãos governamentais. A título de exemplo, é possível citar a Instrução Normativa SFC nº 01, de 06 de abril de 2001, que veio como uma resposta à reforma administrativa iniciada em 1998 e visou a atualizar e padronizar a atuação do sistema de controle interno Federal conforme as melhores práticas internacionais existentes à época. Embora tenha sido revogada posteriormente, é inegável a sua importância para que a atividade de controle interno tenha alcançado ao patamar em que se encontra hoje”*.

Um segundo auditor destacou que *“os controles foram sendo definidos pelas unidades a partir de adequações das normas internas do setor (regimento/estatuto), elaboração de manuais, fluxogramas e checklist, definição de rotinas e procedimentos, atribuição de responsabilidades e segregação de funções”*.

Na subcategoria Inovação, os auditores reconheceram a importância dos controles internos sob a perspectiva técnica e conceitual. As práticas de controle interno foram reconhecidas por eles, em seu processo de institucionalização, como elementos de melhoria do ambiente organizacional da instituição de ensino pesquisada.

Na subcategoria Estrutura, os auditores foram indagados acerca de como surgiu a ideia de inserir as práticas de controle interno nas ações da universidade. Um deles destacou que *“a adoção de práticas de controle é uma obrigação na esfera pública expressamente prevista na Lei 4.320/1964 e no Decreto-Lei 200/1967”*.

Entre os três auditores respondentes, dois não souberam informar ao certo como havia surgido a ideia de inserir as práticas de controle na IES, somente um deles, o com mais tempo no departamento da auditoria interna, pontuou a adoção dessas práticas em decorrência de lei.

Ao serem indagados sobre o envolvimento de instituições externas, como o Ministério da Educação (MEC), na implementação do controle interno na universidade, esse auditor destacou que *“a supervisão ministerial normalmente se dá por meio de edição de legislações, decretos e instruções normativas para cumprimento por parte das entidades vinculadas a ele”*.

Quando indagados acerca da “pressão” exercida por parte da sociedade e do corpo técnico administrativo dos demais setores da IES sobre a implementação do controle interno, o auditor com mais tempo na AUDIN, informou que *“o processo ocorreu de forma natural em razão da obrigatoriedade”* por meio de lei.

Sobre a data precisa em que a IES decidiu inserir o controle interno em sua agenda, esse auditor também informou que a inserção do controle interno se deu em decorrência da Lei 4.320/1964 e do Decreto-Lei 200/1967. Ao serem indagados acerca de quais foram os principais atores envolvidos na implementação das práticas de controle interno, os auditores apontaram os *“chefes e coordenadores de setores, diretores de Centro, Pró-Reitores e Superintendentes”*.

Um deles destacou a “*Controladoria Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas da União (TCU)*”.

A influência do CGU e do TCU na implementação de práticas de controle interno apontada por esse auditor evidenciou a influência da fiscalização dos órgãos de controle externo sobre o cumprimento de leis e decretos que obrigou a implementação dos controles internos na IES pesquisada.

Quando indagados sobre a existência de quais políticas e procedimentos específicos do controle interno nessa IES, todos os auditores apontaram o Regimento Interno da Auditoria Interna como principal direcionador para que os setores implementassem e executassem essas práticas. Ainda quando indagados acerca de como a universidade teve que se adaptar para atender às novas estruturas criadas pela inserção do controle interno, apesar de um dos auditores afirmar não ter percebido características que apontassem para esse processo de adaptação, dois afirmaram que:

*“Primeiramente, fez-se necessária a disponibilização de um espaço físico e de aparelhamento para que o controle interno pudesse ser executado pelo corpo técnico da Unidade. Ainda, foi necessário que parte do orçamento da Universidade fosse reservado para a capacitação e aprimoramento dos servidores da Auditoria Interna”.*

Na fase da Habitualização, pôde-se perceber que os controles internos foram institucionalizados decorrentes do cumprimento de leis e da fiscalização por parte de órgãos do controle externo. Esse resultado foi corroborado pelas respostas apresentadas tanto na subcategoria Inovação como Estrutura, em que os procedimentos de controle interno foram implementados como ferramentas de melhoria do ambiente interno da IES.

#### 4.1.2 Objetificação

Na subcategoria Consenso Social, os auditores não souberam informar se houve resistência durante a implementação do controle interno na Universidade. Quando indagados acerca da resistência aos controles internos no ambiente organizacional da IES, o auditor com mais tempo de admissão informou não ter percebido resistência interna ao controle na instituição.

Por outro lado, os auditores com menos tempo de admissão informaram haver resistência aos controles no ambiente interno da instituição. Eles apontaram que “*algumas unidades ainda entendem que a adoção de controle só tende a aumentar a burocracia*”. O auditor com menos tempo de admissão declarou o seguinte:

*“Sim, há certa resistência ao controle interno por parte de alguns setores, mas acredito que grande parte dessa problemática se dê pelo desconhecimento das verdadeiras atribuições e finalidades de um órgão de controle interno. Alguns setores possuem certa resistência a apresentar informações ou as fazem com certo receio, como se a Auditoria Interna fosse um órgão que atuasse contra a gestão da Entidade”.*

Consequentemente, quando indagados acerca da existência de um consenso sobre o valor da estrutura de controle interno entre os demais setores da instituição, dois dos respondentes confirmaram não existir esse consenso. O auditor com menos tempo de admissão destacou o seguinte:

*“[...] Alguns setores ainda desconhecem a verdadeira importância de uma auditoria interna para a Instituição ou a interpretam de modo equivocado, como uma Unidade que estivesse contrária à gestão ou aos servidores”.*

Na subcategoria do consenso social, as respostas apresentadas pelo auditor com menos tempo de admissão foram mais extensivas, o que confirma a diferença existente entre o tempo

de serviço dos servidores no departamento de auditoria e as fases do processo de institucionalização dos controles internos.

Quanto a subcategoria Monitoramento Interorganizacional, nenhum dos auditores soube informar se, no momento em que os controles internos foram inseridos na agenda da instituição, buscou-se verificar como as outras universidades estavam inserindo e colocando em prática essa temática em suas agendas.

Na subcategoria Difusão da Estrutura, os auditores foram indagados acerca da presença dos controles internos nas ações da universidade. Dois deles informaram existir essa difusão dos controles em muitas das ações desempenhadas pela universidade, apesar do auditor com menos tempo de admissão destacar o seguinte:

*“[...] O controle interno está inserido nas ações da Universidade, mas há a necessidade dessa atuação ser bastante aprimorada. Por vezes, a Auditoria Interna tem sido confundida em seu papel institucional, sendo cobrada por matérias que fogem à sua alçada e deixada à margem em questões que poderiam ser por ela analisadas. Felizmente essa é uma questão que vem sendo trabalhada e que tem rendido bastantes frutos com o passar do tempo, à medida em que a Auditoria atua e esclarece o seu real papel e a importância da sua atuação”.*

Um dos auditores com mais tempo de admissão corroborou a resposta apresentada pelo auditor com menos tempo, afirmando o seguinte: *“[...] o controle está inserido nas ações da Universidade de um modo geral, porém carece de um trabalho maior de conscientização que, quando adotado, tem o atributo de evitar a ocorrência de desperdício de recursos e, conseqüentemente, o aumento da eficiência”.*

Na subcategoria Presença de atores na difusão das práticas de controle, o auditor com mais tempo de admissão afirmou não ter percebido a presença desses atores, além dos componentes da equipe de auditoria interna na instituição. O auditor com menos tempo de admissão afirmou o seguinte: *“temos experimentado uma contínua aproximação com os gestores da Universidade no decorrer do tempo e, cada vez mais, temos recebido apoio para que as nossas atividades possam ser realizadas da melhor forma possível e dispondo de estrutura compatível com a complexidade do trabalho”.*

Por outro lado, o outro auditor com mais tempo de admissão afirmou o seguinte: *“A Unidade de Auditoria Interna é um dos atores que tem defendido com frequência a adoção e/ou melhorias nas práticas de controle interno na instituição que podem levar a eficiência da Administração Pública”.*

Na fase da objetificação, os auditores apresentaram percepções distintas quanto a resistência na implementação e execução dos controles por parte dos servidores dos demais setores, inserção do controle na agenda da universidade e difusão das práticas de controle em toda a universidade.

### 4.1.3 Sedimentação

Na subcategoria resultados positivos, os auditores com mais tempo de admissão apresentaram respostas mais parecidas, quando comparada as respostas apresentadas pelo auditor com menos tempo de admissão.

Os auditores com mais tempo reconheceram o seguinte: *“Está sendo emitidos relatórios de auditoria nas ações estabelecidas pela Unidade de Auditoria, no qual faz recomendações para o melhoramento dos procedimentos administrativos [...]”*, ao serem indagados acerca das práticas de controle interno estarem conseguindo dar bons resultados até aquele momento.

Além disso, eles também apontaram que *“em alguns trabalhos realizados pela Auditoria Interna em que se abordou o tema, percebeu-se que os controles internos precisam*

*ser melhorados e colocados em prática e que necessitam de um trabalho de conscientização na comunidade universitária para mostrar os benefícios positivos que a adoção dos mesmos pode proporcionar”.*

Por outro lado, o auditor com menos tempo de admissão declarou: “[...] *Cada vez mais a atuação de órgãos de controle interno como a Auditoria são capazes de agregar valor à gestão*”. Ele acrescentou que *“no último monitoramento realizado em nossa Unidade, no início de 2020, iniciamos a implantação de uma sistemática de contabilização de benefícios, através da qual podemos vislumbrar com relativa facilidade a dimensão do impacto que as ações realizadas pela Auditoria Interna empreendem nos diversos órgãos da Universidade. A título de exemplo, apenas em benefícios financeiros foram cerca de 500 mil reais recuperados através da atividade de auditoria”.*

Quando indagados acerca de como viam o futuro do controle interno na universidade, os auditores apresentaram uma visão mais otimista acerca da execução de suas práticas. O auditor com mais tempo de admissão afirmou ver o futuro do controle interno *“com mais eficiência, estabelecendo manuais de auditoria da própria instituição”.*

O outro auditor com mais tempo de admissão afirmou o seguinte: *“Qualquer instituição pública que visa entregar serviços de qualidade à sociedade não pode prescindir de controles nas atividades que, junto com o planejamento, são um dos pilares de uma boa governança pública”.*

O auditor com menos tempo afirmou que a expectativa dele é de que *“o controle interno possa continuar evoluindo e atinja um patamar de excelência no futuro. Ainda temos bastantes limitações, mas estamos empenhados e desejosos de que nossos esforços rendam frutos em breve. Acredito que o maior desafio no momento seja fortalecer uma aproximação com os gestores, esclarecendo as nossas atribuições para que eles possam enxergar órgãos de controle interno como agregadores de valor à gestão”.*

Acerca dos resultados positivos, os auditores com mais tempo de admissão apresentaram uma visão menos otimista do que o servidor com mais tempo de admissão no departamento de auditoria interna da IES pesquisada. Isto pode se justificar pelo fato de que os auditores com mais tempo tendem a refletir acerca dos controles internos sob uma perspectiva mais racional.

Na subcategoria Continuidade da estrutura, os auditores foram indagados acerca das práticas de controle interno figurarem como temática permanente nas ações da universidade pesquisada. Os auditores com mais tempo de admissão reconheceram que *“o ideal é que as práticas de controle interno fossem estabelecidas como contínuas”*; e além disso, que essas práticas tenderão a ser contínuas por *“existir previsão legal para que isso ocorra”.*

Na subcategoria Baixa resistência, os auditores foram indagados acerca do grau de resistência dos atores envolvidos no processo de inserção das práticas de controle interno na IES. O com menos tempo de admissão informou que *“a resistência é mediana e restringe-se a alguns setores, sendo bastante vinculada ao desconhecimento do verdadeiro papel dos órgãos de controle interno”.*

Um dos auditores com mais tempo de admissão informou que os *“gestores, ainda que em menor grau, entendem que a adoção de controles tende a aumentar a burocracia, mostrando, desta forma, mais resistência ao processo”.* Quando indagados acerca dos recursos humanos, financeiros, tecnológicos serem suficientes para permanência das práticas de controle interno na IES, os auditores afirmaram que estes não são suficientes. O auditor com maior tempo de admissão reconheceu que *“deveria haver mais pessoal na Unidade de Auditoria”* da IES.

O outro auditor com mais tempo de admissão afirmou o seguinte: *“os controles internos precisam ter um aval permanente da alta gestão, e com a mudança no reitorado que ocorre periodicamente em decorrência do processo sucessório e o assunto pode sofrer descontinuidade, caso o novo gestor máximo não dê importância a isso. Ou seja, mais do que uma política de gestão, os controles internos precisam se tornar uma política institucional”*.

O auditor com menos tempo de admissão também concordou que no momento, não haviam recursos necessários no setor de auditoria. Além disso, *“há a necessidade de maiores investimentos para a capacitação dos servidores que integram o controle interno e a disponibilização de ferramentas de controle mais aprimoradas, principalmente em âmbito virtual”*.

Na fase da sedimentação, os auditores se mostraram otimistas quanto as perspectivas de funcionamento futuro dos controles internos e sentiram-se “mais livres” para comunicar as falhas e necessidades de melhoria do processo de execução dos controles no ambiente interno da IES, o que pode ser fruto de falhas existentes durante as etapas anteriores do processo de institucionalização das práticas de controle.

A liberdade em evidenciar essas falhas e as necessidades de melhoria dos controles internos mostra que algumas dentre essas práticas estão sedimentadas na instituição, porém, muitas ainda necessitam serem corrigidas e re-institucionalizadas.

#### 4.1.4 Legitimação

Na subcategoria legitimação regulativa, os auditores foram indagados acerca da sociedade, mercado e governo legitimarem as práticas de controle interno como temática a ser trabalhada na IES; além disso, se esses atores reconheciam os controles internos como parte do serviço ofertado pela sociedade.

O auditor com mais tempo de admissão acredita que *“o governo reconhecia os controles internos e externo e a sociedade também [...]”*. O outro auditor com mais tempo, corroborou a visão do primeiro auditor, por meio da seguinte afirmação: *“principalmente os órgãos de controle, como a Controladoria Geral da União e o Tribunal de Contas da União, têm atuado fortemente para que a instituição implante procedimentos de controle, quando ausente, ou melhore os existentes, quando considerado deficientes [...]”*.

O auditor com menos tempo de admissão também reconheceu que *“há uma crescente cobrança de agentes externos por uma maior qualidade nos serviços disponibilizados à sociedade pela Universidade, e tais melhorias são consequências naturais da realização de um bom trabalho por parte dos órgãos de controle interno. É de se esperar, portanto, que cada vez mais importância seja dada ao controle interno”*.

Na subcategoria Legitimação Normativa, os auditores foram indagados acerca da implementação das práticas de controle interno nas ações da Instituição impactar em sua legitimidade. O auditor com mais tempo de admissão afirmou que sim, pois *“havia procedimentos aplicados após a realização de auditorias”*.

O outro auditor com mais tempo de admissão também reconheceu o seguinte: *“diante da responsabilidade enorme que existe para gestores da instituição, caso adotado, os controles tendem a melhorar a eficiência de processos e auxiliam na adequada aplicação de recursos públicos. Nesse aspecto, os controles podem ser vistos como uma ferramenta de proteção que os gestores dispõem a seu favor”*.

O auditor com menos tempo de admissão declarou o seguinte: *“embora não sejam capazes de assegurar ou garantir a legitimidade da Instituição, as práticas de controle interno, por visarem a agregar valor as atividades da Universidade, proporcionam maior segurança e*

*adequação na conformidade e na adoção de técnicas eficazes e eficientes no âmbito da Entidade”.*

Na fase da legitimação, os auditores perceberam os controles como ferramentas de melhoria contínua da IES pesquisada, tanto dos processos organizacionais, como na agregação de valor as atividades da gestão e da universidade como um todo.

#### **4.1.5 Isomorfismo**

Na fase isomorfismo, os auditores foram indagados acerca da universidade buscar se assemelhar as demais instituições que agregaram o controle interno ao seu planejamento. Um dos auditores com mais tempo de admissão reconheceu que *“é comum se copiar e implantar um modelo de controle, com as devidas adequações, que já tenha sido adotado e funcionado adequadamente em outra instituição”.*

O auditor com menos tempo de admissão também se reportou a práticas isomórficas entre a IES pesquisada e as demais instituições, por meio da seguinte afirmação: *“o interesse no constante aprimoramento em sua atuação parte, primeiramente, dos próprios órgãos de controle interno, como a Auditoria Interna. Posso afirmar que, de nossa parte, há uma busca constante por uma aproximação da Auditoria com as melhores práticas de auditoria empreendidas por nossos pares em nível federal”.*

Quando indagados se existia uma preocupação em avaliar os casos de outras instituições de ensino, os problemas enfrentados, as melhorias implantadas, nas quais os controles internos já estivessem implementados, os auditores com mais tempo de admissão no departamento informaram não ter conhecimento acerca disso.

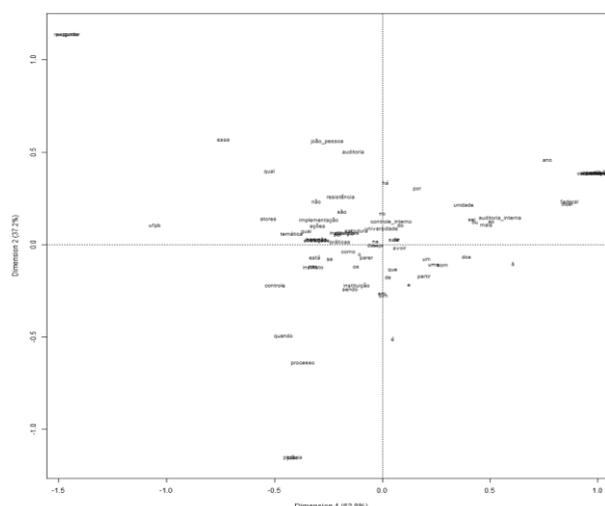
Em contrapartida, o auditor com menos tempo afirmou haver a preocupação em avaliar os casos das outras instituições de ensino, seus problemas e melhorias, relacionados aos controles internos; por meio da seguinte declaração: *“temos mantido constante diálogo com outras Auditorias Internas de Instituições Federais de Ensino, buscando, com isso, aprimorar o nosso trabalho através da adoção das melhores práticas observadas”.*

Na fase dos isomorfismos, o processo de institucionalização adquire aspectos de continuidade. Na IES pesquisada, foram percebidos aspectos do isomorfismo mais na avaliação das práticas de controle interno executadas pela auditoria interna do que na etapa da implementação dessas práticas.

De todas as fases do processo de institucionalização, a da sedimentação foi a que expressou um maior nível de criticidade por parte dos auditores da auditoria interna, nas demais fases, como a Habitualização e Objetificação, os auditores não apresentaram concordância entre aqueles com maior e menor tempo de admissão no departamento.

#### **4.2 Processo de Institucionalização das Práticas de Controle Interno analisados com o Iramuteq®**

A análise fatorial das palavras com maior nível de significância, devido terem sido mais utilizadas pelos auditores, serão apresentadas na Figura 1 a seguir. A análise fatorial mostrou a maneira como as palavras foram utilizadas por eles ao longo de suas respostas.



**Figura 1** *Análise fatorial das palavras mais utilizadas pelos auditores*

**Fonte:** dados da pesquisa (2020).

Por meio da análise fatorial das palavras com maior nível de significância atribuído pelo Iramuteq®, percebeu-se as intenções de sentido do conjunto de respostas dos auditores na pesquisa. A maior parte das palavras se concentrou no centro do plano cartesiano, o que demonstra respostas com mesmo sentido pelos participantes.

As palavras mais utilizadas pelos auditores foram “controle interno”, “universidade” e “não”. Isso demonstra que eles se reportaram mais aos controles, ao ambiente em que os controles são executados (universidade) e a palavra não, decorrente das respostas de negação quando indagados sobre a existência de determinadas práticas ou por não saberem responder a determinados questionamentos.

As palavras “auditoria”, “auditoria interna” e “processo” foram faladas por menos vezes, comparadas as palavras “controle interno”, “universidade” e “não”, o que comprova o fato dos auditores não terem participado das etapas iniciais da fase de implementação do controle interno na universidade.

As palavras “controle interno” e “universidade” não foram utilizadas na mesma intensidade que a “auditoria interna” e “processos”, devido os servidores da AUDIN se concentrarem na avaliação dos controles internos, o que corrobora o fato deles se posicionarem criticamente na fase da sedimentação.

A análise de similitudes será apresentada por meio da Figura 2 a seguir. Essa análise mostra como as palavras apresentadas pelos auditores estão relacionadas as fases do processo de institucionalização. Por meio da relação entre essas palavras, poderá se perceber como os servidores da AUDIN percebem a institucionalização das práticas de controle interno na universidade pesquisada.



A Figura 3 confirma que as palavras “controle interno” e “universidade” foram as mais utilizadas pelos auditores ao se reportarem ao processo de institucionalização das práticas de controle na universidade pesquisada. Processo esse, seguido por outros aspectos, quais foram: “não”, “campus”, “práticas”, “auditoria interna” e “instituição”.

Esses termos confirmam que os auditores se reportaram a aspectos que confirmam ações correspondentes a todas as fases do processo de institucionalização das práticas de controle interno na IES pesquisada, apesar do fato da auditoria interna concentrar-se na avaliação dessas práticas e, conseqüentemente, possuírem um entendimento mais crítico da fase da sedimentação no processo de institucionalização.

## 5 Considerações Finais

O objetivo dessa pesquisa foi analisar a percepção de auditores de uma IES pública da rede federal acerca do processo de institucionalização de práticas de controle interno. Este foi alcançado na medida que evidenciou a percepção dos auditores acerca da institucionalização das práticas de controle interno em diferentes fases e processos; e com o reconhecimento das diferentes participações de atores vinculados a esse processo.

Na fase da habitualização, a percepção dos auditores foi que os controles internos foram institucionalizados apenas em decorrência da necessidade de se cumprir leis e pela fiscalização por parte de órgãos do controle externo na universidade. Na objetificação, os auditores apresentaram percepções distintas quanto a resistência na implementação e execução dos controles por parte dos servidores dos demais setores, inserção do controle na agenda e difusão das práticas de controle em toda a universidade.

Na sedimentação, os auditores se mostraram otimistas quanto as perspectivas de funcionamento futuro dos controles internos e sentiram-se “mais livres” para comunicar as falhas e necessidades de melhoria do processo de execução dos controles no ambiente interno da IES. Este resultado pode ser fruto de falhas existentes durante as etapas anteriores do processo de institucionalização das práticas de controle interno.

A liberdade em evidenciar essas falhas e as necessidades de melhoria dos controles internos mostra que algumas práticas estão sedimentadas na instituição, porém, algumas ainda necessitam ser corrigidas e institucionalizadas novamente, o que também foi reconhecido pelos auditores. Na legitimação, os auditores apontaram os controles como ferramentas de melhoria contínua da IES, tanto dos processos organizacionais, como na agregação de valor as atividades da gestão e da universidade como um todo.

Na fase dos isomorfismos, o processo de institucionalização das práticas revelou uma perspectiva de continuidade. Na IES pesquisada, foram percebidos aspectos do isomorfismo mais na avaliação das práticas de controle interno executadas pela auditoria interna do que na etapa da implementação dessas práticas.

De todas as fases do processo de institucionalização, a da sedimentação foi a que expressou um maior nível de criticidade por parte dos auditores, nas demais fases, como a Habitualização e Objetificação, eles não apresentaram concordância entre aqueles com maior e menor tempo de admissão no departamento.

Como contribuição teórica e prática, o estudo confirmou que os auditores internos de uma IES pública da rede federal percebem melhor as práticas de controle interno quando estas se encontram em fase de sedimentação, o que influencia a avaliação dessas práticas na universidade por eles. Perceber as práticas que já estejam sedimentadas na universidade pode impedir os auditores de mapearem o risco trazido por outras práticas que ainda estejam em fase de objetificação e habitualização na universidade.

As limitações do estudo estiveram concentradas no escopo da investigação: servidores da auditoria interna de uma universidade apenas. A ampliação do número de participantes poderia trazer outras percepções eventualmente não captadas neste estudo acerca da institucionalização de práticas de controle interno. Caso fosse comparativo a outras IES, novos ambientes institucionais poderiam evidenciar novas percepções e novas maneiras das práticas de controle interno serem institucionalizadas e percebidas pelos auditores, o que é recomendado como sugestão para pesquisas futuras.

## Referências

- Alves, R. R., Castro, C. C. D., & Souto, C. L. (2014). *Processo de institucionalização do curso de administração pública a distância em uma Universidade Federal*. Revista de Administração Contemporânea, 18(1), 20-36. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1415-65552014000100003>
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis* [by]. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. Disponível em: [https://books.google.com.br/books/about/Planning\\_and\\_Control\\_Systems.html?id=4EeyAAAIAAJ&redir\\_esc=y](https://books.google.com.br/books/about/Planning_and_Control_Systems.html?id=4EeyAAAIAAJ&redir_esc=y).
- Barnier, B. (2015). *Why Controls Have Become Wasteful, A False Sense of Security, and Dangerously Distracting—and How to Fix it*. EDPACS, 51(5), 1-15. DOI: <https://doi.org/10.1080/07366981.2015.1041815>
- Brasil. Instrução Normativa Conjunta CGU/MP Nº 001, de 10 de maio de 2016. *Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal*. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/Controladoria Geral da União: DF, 2016. Disponível em: [https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes\\_normativas/in\\_cgu\\_mpog\\_01\\_2\\_016.pdf](https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes_normativas/in_cgu_mpog_01_2_016.pdf).
- Brasil. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1964. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm).
- 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*. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 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).
- Brasil. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).
- Brasil. Lei Complementar no. 101, de 4 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2000. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm).

Castro, D. P. D. (2011). *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público*. São Paulo: Atlas, 4.

Chiarini, T., & Vieira, K. P. (2012). *Universidades como produtoras de conhecimento para o desenvolvimento econômico: sistema superior de ensino e as políticas de CT&I*. Revista Brasileira de Economia, 66(1), 117-132. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0034-71402012000100006>

de Sousa, R. G., Souto, S. D. A. S., & Nicolau, A. M. (2017). *Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada*. Revista Contemporânea de Contabilidade, 14(31), 155-176. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2017v14n31p155>

DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). *A gaiola de ferro revisitada: Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais*. Revisão Sociológica Americana, 147-160. Disponível em: < <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/37123/35894>>.

Guerra, C. E., & Aguiar, A. C. (2007). *Institucionalização do terceiro setor brasileiro: da filantropia à gestão eficiente*. In Congresso Virtual Brasileiro de Administração (Vol. 4, pp. 1-18). Disponível em: < <https://convibra.org/publicacao/2033/>>.

Hopwood, A. G. (1972). *An empirical study of the role of Accounting Data in Performance Evaluation*. Journal of Accounting Research, 156-182. DOI: <https://doi.org/10.2307/2489870>

Jepperson, R. L. (1999). *Institutions, institutional effects, and institutionalism*. In: Powell, Walter W.; DiMaggio, Paul J. (Org.). *El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional*. México: Universidad Autónoma del Estado de México, p. 193-215, 1999. Disponível em: < [https://www.academia.edu/31848895/POWELL\\_Y\\_DIMAGGIO\\_El\\_nuevo\\_institucionalismo\\_en\\_el\\_an%C3%A1lisis\\_organizacional\\_pdf](https://www.academia.edu/31848895/POWELL_Y_DIMAGGIO_El_nuevo_institucionalismo_en_el_an%C3%A1lisis_organizacional_pdf)>.

Lee, T.A. (1971). *The Historical Development of Internal Control from the Earliest Times to the End of the Seventeenth Century*. Journal of Accounting Research, 150-157. DOI: <https://doi.org/10.2307/2490208>.

Linczuk, L. M. W. (2012). *Governança aplicada à administração pública: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais* (Master's thesis, Universidade Tecnológica Federal do Paraná). Disponível em: < [https://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/381/3/CT\\_PPGPGP\\_M\\_Linczuk%2c%20Luciane%20Mialik%20Wagnitz\\_2012.pdf](https://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/381/3/CT_PPGPGP_M_Linczuk%2c%20Luciane%20Mialik%20Wagnitz_2012.pdf)>.

Macintosh, N. B. (1994). *Management accounting and control systems: An organizational and behavioural approach*. New York: John Wiley & Sons Ltd., 1994. Disponível em: < [https://books.google.com.br/books?id=16bpngEACAAJ&source=gbs\\_book\\_other\\_versions\\_r&redir\\_esc=y](https://books.google.com.br/books?id=16bpngEACAAJ&source=gbs_book_other_versions_r&redir_esc=y)>.

Merchant, K. A. (1985). *Budgeting and the propensity to create budgetary slack*. Accounting, Organizations and Society, 10(2), 201-210. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90016-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90016-9).

Selznick, P. (1972). *A liderança na administração: uma interpretação sociológica*. FGV. Disponível em: < <https://nc400.files.wordpress.com/2012/02/selznick-19711957.pdf>>.

Selznick, P. (1996). *Institutionalism "Old" and "New"*. 40th Anniversary Issue. Published By: Sage Publications, Inc. Administrative Science Quarterly, 41(2), 270-277. DOI: <https://doi.org/10.2307/2393719>.

Scott, W.R. (2013). *Institutions and Organizations: Ideas, Interests, and Identities*. Publicações Sage. Disponível em: < [https://books.Google.com.br/books/about/Institutions\\_and\\_Organizations.html?id=NbQgAQAAQBAJ&redir\\_esc=y](https://books.Google.com.br/books/about/Institutions_and_Organizations.html?id=NbQgAQAAQBAJ&redir_esc=y)>.

Soares, L. F. D. M. (2017). *A institucionalização da sustentabilidade no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba: o caso do Campus de João Pessoa* (Master's thesis, Brasil). Disponível em: < [https://repositório.ufrn.br/bitstream/123456789/23476/1/LeonardoFreireDeMendoncaSoares\\_DISSERT.pdf](https://repositório.ufrn.br/bitstream/123456789/23476/1/LeonardoFreireDeMendoncaSoares_DISSERT.pdf)>.

Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). *The Institutionalization of Institutional Theory*. Organização de estudo. Teoria e Método. Londres, Thousand Oaks, Nova Delhi, 169-184. Disponível em: < [https://ecommons.cornell.edu/bitstream/handle/1813/75038/Tolbert19\\_Institutionalization.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://ecommons.cornell.edu/bitstream/handle/1813/75038/Tolbert19_Institutionalization.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>.

Wickramasinghe, D., & Hopper, T. (2005). *A cultural political economy of management accounting controls: a case study of a textile Mill in a traditional Sinhalese village*. Critical Perspectives on Accounting, 16(4), 473-503. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.07.001>