

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

SHEILA ALICE GAJADHAR ARAÚJO

**INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO
EM UMA UNIVERSIDADE PÚBLICA: UMA ANÁLISE SOB O
ENFOQUE DA TEORIA INSTITUCIONAL**

**JOÃO PESSOA -PB
2021**

SHEILA ALICE GAJADHAR ARAUJO

INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO EM UMA
UNIVERSIDADE PÚBLICA: UMA ANÁLISE SOB O
ENFOQUE DA TEORIA INSTITUCIONAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Informação Contábil para Usuários Internos

Orientador: Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado

JOAO PESSOA – PB
2021

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

G145i Gajadhar, Sheila Alice Terto.

Institucionalização das práticas de controle interno em uma universidade pública : uma análise sob o enfoque da teoria institucional / Sheila Alice Terto Gajadhar. - João Pessoa, 2021.

92 f. : il.

Orientação: Antonio André Cunha Callado.
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCSA.

1. Contabilidade. 2. Controle interno. 3. Institucionalização. 4. Teoria institucional. I. Callado, Antonio André Cunha. II. Título.

UFPB/BC

CDU 657(043)

INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO EM UMA
UNIVERSIDADE PÚBLICA: UMA ANÁLISE SOB O
ENFOQUE DA TEORIA INSTITUCIONAL

Data da defesa: 16 de Dezembro de 2021

BANCA EXAMINADORA:



Prof. Dr. Antonio André Cunha Callado
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Prof.^a Dr.^a Renata Paes Barros de Câmara
Universidade Federal da Paraíba



Prof.^a Dr.^a Carla Renata Silva Leitão
Universidade Federal Rural de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela graça e misericórdia para que este mestrado fosse concluído e por estar comigo todos os dias de minha vida, ao qual sem Ele nada seria possível. Seus caminhos e desígnios serão sempre melhores que os nossos, Sua vontade é boa, perfeita e agradável, por isso Eis-me aqui Senhor para o que mais o Senhor tiver reservado para mim.

Ao meu esposo Davi Jônatas, aquele ao qual Deus fez uma só carne comigo, agradeço incansavelmente por ser meu companheiro incondicional, por ser minha força no momento de fraqueza, minha alegria no momento de tristeza e meu levante no momento de tropeço. Agradeço por interceder pela minha vida e por todo amor. Graças a Deus, Ele me presenteou com um marido superinteligente e agradeço por todo o conhecimento compartilhado. Tenho certeza que ao seu lado chegarei bem mais distante.

Não poderia deixar de mencionar o nosso fruto, nossa filhinha Ester Alice, que está ainda no ventre mas já despertou o meu melhor lado. Obrigada filha, por sempre lembrar que a mãe precisa ser forte e corajosa pra sempre estar disposta a cuidar de você e do papai. Um filho sempre é bênção e você não poderia ser diferente!

A minha família, meus pais Marly Gajadhar e Ram Gajadhar e ao meu irmão Andy Gajadhar, agradeço por todo o empenho, amor, esforço e dedicação na minha criação, para que hoje eu pudesse seguir com sabedoria os caminhos da vida adulta. Agradeço por sempre estarem ao meu lado, por sempre insistir em mim, por cada lição da escola que fizemos juntos, por cada palavra de ânimo por não ter conseguido ingressar na Universidade “de primeira”, por cada oração para que eu nunca desistisse, muito obrigada!

Ao meu orientador, Prof. André Callado, por estar sempre presente desde o primeiro dia de aula do mestrado. Só conseguimos finalizar esse trabalho em tempo hábil devido a seu grande e constante empenho. Agradeço por todo o conhecimento compartilhado, por toda a compreensão e por além de tudo, ser um grande amigo.

Aos meus amigos de turma, apesar de termos nos visto poucas vezes devido a pandemia, vocês foram fundamentais, foram uma verdadeira rede de apoio para que pudesse viver o dia-a-dia do mestrado com mais leveza. Agradeço em especial a Thayná e Rodolfo, por tantos momentos divertidos, por tantas risadas e por todo o apoio.

A todos os professores aos quais tive o privilégio de ser aluna, o meu muito obrigada! Em especial, a prof.^a Márcia Machado, quem foi responsável por me inserir no “mundo acadêmico” desde a graduação através do PIBIC.

Ao Programa (PPGCC) pelo trabalho e dedicação na formação de todos os seus

alunos, a Wilma e Cecília, por sempre estarem disponíveis para nos ajudar e resolver nossos problemas.

A minha equipe de trabalho, meu chefe e amigos de rotina, agradeço imensamente pela oportunidade que me foi oferecida de trabalhar e estudar ao mesmo tempo. Por sempre me apoiarem e permitirem que eu pudesse assistir todas as aulas e me ausentar sempre que precisasse.

A todos, obrigada!

“Ora, a fé é a certeza daquilo que esperamos e a prova das coisas que não vemos.”

Hebreus 11:1

RESUMO

Por gerenciar valores públicos, os controles internos das universidades assumem um papel importante no alcance das metas e objetivos institucionais. Para alcançar a efetividade e conseguir agregação de valor, atingimento de objetivos, dentre todos outros fatores atrelados a uma boa estrutura de controle interno é importante que a mesma esteja institucionalizada no ambiente em que atua, sendo assim o objetivo desse estudo é analisar o processo de institucionalização das práticas de controle interno em uma Universidade Pública. A pesquisa classifica-se como qualitativa e descritiva. Foi efetuado entrevistas com os membros do Comitê de Governança, Conformidade e Integridade (CONGOV) da Universidade em análise. Após a realização das entrevistas aos servidores que compõem o CONGOV, foi efetuada uma análise de conteúdo das respostas com o intuito de coletar as informações a qual se propõe a pesquisa. Após isso, será feito análise por meio do software Iramuteq®. Os principais resultados apontam que o processo de institucionalização das práticas de controle interno predominantemente identificado foi Habitualização e Legitimação. A Habitualização revela que as práticas de controle interno estão em fase de modificação do ambiente. Por sua vez, a Legitimação faz com que os agentes responsáveis pela institucionalização das práticas as utilizem como ferramenta de legitimação para a sociedade, governo federal, ministérios e os próprios agentes internos.

Palavras Chave: Controle Interno; Institucionalização; Teoria Institucional.

ABSTRACT

By managing public values, universities' internal controls play an important role in achieving institutional goals and objectives. To achieve effectiveness and achieve value addition, achievement of goals, among all other factors linked to a good internal control structure, it is important that it is institutionalized in the environment in which it operates, so the objective of this study is to analyze the process of institutionalization of internal control practices in a Public University. The research is classified as qualitative and descriptive. Interviews were carried out with the members of the Governance, Compliance and Integrity Committee (CONGOV) of the University under analysis. After conducting the interviews with the servers that make up CONGOV, a content analysis of the responses was carried out in order to collect the information which the research proposes. After that, analysis will be done using the Iramuteq® software. The main results indicate that the process of institutionalization of internal control practices predominantly identified was Habitualization and Legitimation. Habitualization reveals that internal control practices are in the process of modifying the environment. In turn, Legitimation makes the agents responsible for the institutionalization of practices use them as a legitimation tool for society, the federal government, ministries and internal agents themselves.

Keywords: *Internal Control; Institutionalization; Institutional Theory.*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1 Problema de Pesquisa.....	12
1.2 Objetivos	13
1.3 Justificativa / Relevância.....	14
2. REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1.1 Conceito de controle	17
2.1.2 Processo de Controle.....	19
2.1.3 Controle Interno	21
2.1.3.1 Controle Interno nas entidades públicas.....	31
2.1.3.2 Objetivos do controle interno.....	34
2.1.3.2 Tipos de Controle Interno	36
2.1.3.3 Sistemas de Controle Interno	39
2.1.4.1 COSO I.....	42
2.1.4.2 COSO II	44
2.1.4.3 Limitações do Controle Interno.....	47
2.2 Teoria Institucional	49
2.2.1 Nova Sociologia Institucional (NIS).....	51
2.2.2 Nova Economia Institucional (NIE).....	51
2.2.3 Velha Economia Institucional (OIE).....	52
2.2.4 Processo de Institucionalização.....	52
3. METODOLOGIA	55
3.2 Variáveis (Categorias de análise).....	56
3.2.1 Habitualização.....	57
3.2.2 Objetificação	58
3.2.3 Sedimentação	58
3.2.4 Legitimação.....	58
3.2.5 Isomorfismo	59
3.3 Coleta de dados	59
3.4 Instrumento de coleta de dados	59
3.5 Participantes da Pesquisa	60
3.6 Análise dos dados.....	61
4. ANÁLISE DE RESULTADOS.....	62
4.1 Processo de institucionalização das práticas de controle interno.....	63
4.1.1 Habitualização.....	63
4.1.1.1 Inovação.....	63
4.1.1.2 Estrutura - Geração de novos arranjos estruturais.....	64
4.1.1.3 Políticas e Procedimentos - Normalização de arranjos em políticas e procedimentos.....	66
4.1.2 Objetificação.....	66

4.1.2.1	Consenso Social.....	67
4.1.2.2	Monitoramento interorganizacional.....	68
4.1.2.3	Difusão da Estrutura.....	68
4.1.2.4	Presença de Champions.....	69
4.1.3	Sedimentação.....	69
4.1.3.1	Resultados positivos.....	69
4.1.3.2	Continuidade da estrutura.....	71
4.1.3.3	Baixa resistência.....	71
4.1.4	Legitimação.....	72
4.1.4.1	Legitimação Regulativa.....	72
4.1.4.2	Legitimação Normativa.....	72
4.1.5	Isomorfismo.....	73
4.2	Processo de institucionalização das práticas de controle interno analisados com o auxílio do <i>Iramuteq</i> ®.....	73
4.2.1	Estatísticas textuais.....	73
4.2.2	Análise fatorial.....	74
4.2.3	Análise de similitudes.....	76
4.2.4	Nuvem de palavras.....	77
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	79
	REFERENCIAS.....	80
	APÊNDICE A.....	89
	APÊNDICE B.....	91

1. INTRODUÇÃO

A partir de 1990, as instituições de ensino superior – IES começaram a ser tratadas como um negócio tornando o ensino superior mais acessível (MAINARDES *et al.*, 2011). Porém, o ambiente de instabilidades econômicas, políticas e financeiras fizeram com que as IES procurassem novas formas de aperfeiçoar seus modelos de gestão, com o objetivo de torna-los mais eficientes (MEYER JUNIOR *et al.*, 2012).

Por gerenciar valores públicos, os controles internos das universidades assumiram um papel importante no alcance das metas e objetivos institucionais. As práticas de controle interno passaram a compor a gestão de riscos nas instituições, por serem responsáveis pela ~~condução~~ ^{condução} de seus processos internos; e pelos principais usuários das informações serem destinados a gerenciar os riscos. Com o objetivo de fornecer segurança razoável para que os objetivos e metas sejam alcançados de fato, a avaliação e asseguarção dos sistemas de controle interno passaram a consistir nas atividades principais da Auditoria Interna (CGU, 2016).

O controle passou a ser demandado em todos os níveis hierárquicos e para todas as atividades da organização. Na Administração Pública, o controle passou a assumir uma dimensão cada vez maior, devido à crise econômica de 2014 e aos acontecimentos que envolveram o mal uso do dinheiro público reforçando a necessidade de zelar pelo uso eficiente dos recursos. Além disso, a sociedade também passou a demandar por serviços públicos de qualidade (LINCZUK, 2012).

No âmbito das Universidades Federais, o controle foi caracterizado como um aspecto inseparável das políticas e programas de expansão universitária, especialmente, quando as universidades passaram a administrar um volume de recursos mais expressivos (LINCZUK, 2012). Não só concentrado às questões financeiras, mas pelo serviço que essas instituições devem prestar à sociedade, o controle passou a ser priorizado pelos gestores universitários (CASTRO, 2011).

Apesar de ser um tema recente na literatura acadêmica e na prática profissional, mais especificamente atrelado à área de auditoria, os estudos e as preocupações das organizações com o controle interno têm indícios desde o início dos anos de 1900 (LEE, 1971). No cenário teórico, percebeu-se uma crescente complexidade na discussão acerca do tema.

A implantação do sistema de controle interno na administração pública no âmbito federal, estadual ou municipal passou a ser uma exigência determinada pela Constituição Federal de 1988, porém, o alinhamento do setor público com as práticas estipuladas pelo *Comitee of Sponsoring Organizations* (COSO) se deu em 2004, por meio da adesão das recomendações da INTOSAI pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Essa integração se deu após a ocorrência de vários escândalos de corrupção e uso inapropriado da máquina pública, decorrente da publicação da Portaria CGU/MP 01/2016 (Brasil, 2016) que assumiu todos os componentes e o conceito da Estrutura COSO como referência a ser seguida no âmbito do Governo Federal.

1.1 Problema de Pesquisa

Acredita-se que para alcançar a efetividade, atingimento de objetivos, dentre todos outros fatores atrelados a uma boa estrutura de controle interno é importante que a mesma esteja institucionalizada no ambiente em que atua. A institucionalização cria hábitos, regras e rotinas dentro das empresas.

Para Boff, Beuren e Guerreiro (2008) a Teoria Institucional leva em consideração o fato de que o comportamento do indivíduo se adequa aos padrões inventados e divididos entre os demais indivíduos, através da interação do indivíduo-grupo e do grupo-indivíduo. Esses padrões tendem a alcançar legitimidade na organização por meio de normas e regras consideradas eficazes para seu funcionamento.

Essas práticas vão sendo aceitas aos poucos pelos colaboradores, legitimando assim a cultura organizacional, tornando a instituição mais autônoma e independente, com o objetivo de permitir a continuidade da mesma (TOLBERT & ZUCKER, 1999).

Ao se tratar de estrutura de controles internos, esta é considerada como institucionalizada quando tida como natural e “assumida como certa” pelos atores sociais envolvidos (JEPPERSON, 1999). O estudo dos fatores internos e externos que levam à institucionalização é realizado por meio da Teoria Institucional, que busca explicar como e porque as formas organizacionais adquirem condições de valores e se tornam legitimadas socialmente; e para isso elas precisam passar por um processo (TOLBERT & ZUCKER, 1999).

Desta forma, ao entender a importância do controle interno dentro da instituição e por a mesma ser caracterizada como um aspecto inseparável do fazer institucional, a Teoria Institucional foi escolhida pra que fosse possível estudar os hábitos e rotinas dos controles internos dentro da instituição de modo que se permitir entender o funcionamento do mesmo e a percepção dos gestores acerca destas práticas.

Considerando a Teoria Institucional como capaz de auxiliar o entendimento da institucionalização de alguns hábitos e rotinas do controle interno nas IES, ergue-se o seguinte problema de pesquisa: **como ocorre a institucionalização de práticas de controle interno em uma IES brasileira?**

1.2 Objetivos

Para responder o problema de pesquisa acima, delimitou-se objetivo geral e específico.

1.2.1 Objetivo Geral

Verificar como ocorre a institucionalização de práticas de controle interno em uma IES brasileira.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atender ao objetivo geral, estipulou-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Avaliar como os responsáveis pela execução de práticas de controle interno em uma IES compreendem o processo de institucionalização dessas práticas;
- b) Identificar como a percepção dos responsáveis pela execução de práticas de controle interno de uma IES está relacionada as etapas do processo de institucionalização, conforme Tolbert e Zucker (1999); e

c) Descrever como o processo de institucionalização de práticas de controle interno está estruturado em relação ao processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999).

1.3 Justificativa / Relevância

Mediante a crescente demanda das expectativas dos usuários da informação contábil, houve um aumento na necessidade de relevância e credibilidade destas informações para que pudessem servir de maneira útil no processo de tomada de decisão. Em detrimento disto, surgiu a necessidade de haver uma boa governança, influenciando nas mais variadas relações que podem existir nos níveis organizacionais, sendo este exercício de boa governança alcançado a partir de um controle interno eficaz na identificação, avaliação e controle dos riscos.

Para proporcionar uma confiança razoável de que todas as transações são escrituradas adequadamente e em observância às políticas internas, as entidades passaram a possuir um sistema de controle interno adequado e bem estruturado. Em todos os setores e tipos de entidade, os controles internos ganharam mais relevância conforme o volume de negócios e os recursos envolvidos (PEREIRA, 2009).

Ao se caracterizar como etapa contínua do processo de tomada de decisão, a relevância do controle interno se deu devido ao fato de a mesma fazer parte da administração e gestão das entidades, permitindo o acompanhamento da eficácia e eficiência das operações, da fidedignidade das informações contábeis e da conformidade dos atos com as leis e normas estabelecidas.

Desta maneira, independentemente do tipo de organização, o controle interno, deve atuar de forma preventiva, fiscalizando e detectando possíveis aberturas, falhas e riscos para que, tempestivamente, fossem tomadas medidas que evitem, mitiguem ou corrijam fatos que possam comprometer o alcance das metas e objetivos daquela organização. Uma série sucessiva de relatórios enfatizam a necessidade e importância de bons procedimentos de controles internos e boas práticas de governança corporativa para a gestão e o controle das organizações (DALGLEISH; COOPER, 2005), (WOOD, 2009).

A importância do controle interno está ligada à sua finalidade que, conceitualmente, consiste em um processo integrado realizado pela gestão da entidade, com o intuito de lidar com os riscos e oferecer garantias razoáveis de que a missão da entidade será

cumprida, buscando atingir objetivos éticos, eficiência e eficácia operacional e econômica (INTOSAI, 2004).

Quanto aos riscos existem diferentes categorias. Para Roza (2006) essas diferentes categorias de risco têm ameaçado o desempenho e conseqüentemente a continuidade de muitas entidades, por isso tem chamado a atenção de administradores, instituições reguladoras, auditores internos e externos, contadores, *controllers*, para as questões relacionadas a controle sob a denominação comum de controle interno.

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.

No processo de institucionalização, observa-se o conceito proposto por Tolbert e Zucker (1999), onde são evidenciados os estágios ou as fases de institucionalização. De acordo com eles, a institucionalização ocorre em três estágios, que são eles: pré-institucionalização ou fase de habitualização, semi-institucionalização ou fase de objetificação ou total institucionalização ou fase de sedimentação.

A importância de identificar os eventos permite à administração conhecer como eles podem afetar a realização dos objetivos da entidade, em cada uma das fases do processo de institucionalização, de forma positiva ou negativa. Caso os eventos tenham impactos positivos, os mesmos representam oportunidades e são otimizados através da estratégia empresarial.

De forma diferenciada para as entidades públicas que atuam em um mercado específico que enfrentam substanciais desafios de gestão, essas entidades necessitam de sistema de controle interno bem implementado e bem compreendido institucionalmente, para que possam aumentar a segurança da gestão, planejar suas metas conhecendo melhor os eventos que podem impedir seu cumprimento e aumentar as chances de atingirem seus objetivos e alcance da qualidade da gestão fortalecendo a governança pública (JUND FIHO, 2002).

Sendo instituições com características peculiares, onde uma das preocupações é o bom uso dos recursos públicos, a preocupação com os controles internos como forma a apoiar os gestores na missão de administrar, subsidiar o controle externo e fomentar o controle social deve estar integrada à realidade do setor de forma ampla. Porém, de acordo com o TCU (2009) a administração pública é repetidamente criticada em relação a sua

capacidade de atingir os seus objetivos e conseqüentemente gerar retorno à sociedade.

Essas críticas estão ligadas à falta de informações necessárias por parte dos gestores o que evidencia a necessidade da presença efetiva do controle interno na Administração Pública, que em conjunto com a Auditoria Interna configuram-se como ferramenta indispensáveis no combate ao desvio de conduta e erro (JOSÉ FILHO, 2008).

Em busca de atingir os objetivos e diminuir os riscos, o controle interno é uma ação traçada por pessoas que fazem a gestão e quando aplicado a administração pública deve assegurar que as ações estejam baseadas ainda pelos princípios constitucionais (MARÇOLA, 2014). Portanto, ao colocar o controle interno na prática, deve-se perceber sua significância para a gestão como elemento de segurança, não só de redução de riscos, mas de apoio ao cumprimento de uma série de princípios, regulamentos e normas que o setor público se sujeita.

De acordo com Vinnari e Skaerbaek (2014) o controle interno como ferramenta de redução de riscos podem apoiar no combate a fraudes, pois a deficiência do sistema de gestão de riscos pode acarretar em ocorrência de fraude em uma organização. De acordo com os autores com as ferramentas do controle interno, esse problema poderia ser evitado. Além da gestão de riscos, Simona e Gheorghe (2012) destacam a relevância do sistema de controle interno para a organização da informação, para a proteção de seus ativos e para a segurança da informação contábil.

Sua adequada institucionalização pode apoiar a transparência pública e o controle social, pois a falta de informação pode gerar problemas para a organização, não só dificultando o processo de tomada de decisão, mas também influencia no não atendimento de aspectos legais, conforme observado por Cabral e Ribeiro (2009).

Dessa maneira, é importante que o órgão de controle interno seja reconhecido por todos agentes envolvidos na gestão e reconheçam como um processo integrado onde oferece apoio ao cumprimento dos objetivos, avaliação de riscos influenciando no desempenho da organização e não somente como mais uma instância burocrática.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle

2.1.1 Conceito de controle

A definição de controle parte do pressuposto da Teoria do Controle. Esta teoria matemática aborda sobre os princípios básicos que são analisados e elaborados os sistemas de controle. Controlar algo significa exercer influência sob o comportamento objetivando um resultado desejado. Quando o fator controlado sofre influências dos seres humanos, o ato de controlar torna-se mais complexo em função da imprevisibilidade. Com isso, a essência da teoria do controle tem como base intercalar um agente corretivo no fluxo do processo para balizar seu comportamento (DA SILVA, 2002).

Por ser um dos conceitos centrais da análise organizacional, o controle foi definido e conceituado por diversos autores. Esses autores, apesar de algumas diferenças específicas, entendem o controle como o processo pelo qual o comportamento das pessoas e das coisas exercem influência sob os objetivos da organização (TANNENBAUM, 1962).

Por mais que grande parte da literatura tradicional sobre controle enfatize sua dimensão técnica, o conceito de controle está muito mais relacionado àquele de poder no sentido de que pressupõe a ação de alguém ou algo sobre o comportamento de um outro e reflete os interesses presentes na organização assim como as posições dominantes capazes de impor concepções da realidade (WARHURST, 1998).

Dessa forma, o controle busca reduzir zonas de incerteza atuando não só sobre o comportamento, como era compreendido pelos autores, mas sim sobre toda a gama de aspectos que possam exercer influência sob o grau de incerteza existente, sendo visto por diversos autores como algo crescente nas organizações contemporâneas (SILVA, 2003).

Para Lopes de Sá (1993 *apud* CRUZ; GLOCK, 2003) as formas de controle surgiram na Suméria, onde haviam profissionais especializados para a sua execução. De acordo com o autor havia a necessidade de guardar memórias de fatos ocorridos com riqueza patrimonial e por isso foi possível encontrar tábuas que indicavam essas gravações de controle patrimonial.

Megginson (1986) define controle como o processo de garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais estejam sendo alcançados, ou seja, é a maneira de fazer com que as coisas aconteçam conforme foi planejado. É o processo destinado a assegurar que as ações estejam de acordo os resultados esperados.

Na prática, o controle é um instrumento utilizado pela administração, seja ela pública ou privada que possui a finalidade de que as organizações alcancem bom desempenho, através da execução das práticas inerentes ao controle, de modo a garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais sejam cumpridos, ou seja, é a maneira de fazer com que as coisas aconteçam de modo planejado (MEGGINSON, 1986).

De acordo com o conceito presente na ISO (ABNT, 2018), os controles podem incluir qualquer processo de uma organização, não se limitando ao mesmo ser um processo de fato, política, dispositivo, prática, normativo, ou outras condições e/ou ações que mantêm e/ou modificam o risco, e nem sempre exercem o efeito moderador pretendido ou presumido.

Em concordância a AS/NZS 4260 (2004) define controle como um processo, política, dispositivo, prática ou outra ação que exista para agir minimizando o risco negativo ou aumentando as oportunidades positivas. A palavra ‘controle’ também pode ser aplicada a um processo projetado para que possa fornecer garantia razoável em relação à realização e atingimento dos objetivos, bem como envolve a resposta às ameaças e às oportunidades, revisando o desempenho e o seus objetivos quando necessário (CHAPMAN; WARD, 2003).

O controle tem como função manter o bom desempenho dos recursos ou valores de uma variável dentro de limites pré-estabelecidos, são fontes de controle: legitimidade do negócio, leis, éticas e acionistas, em relação aos tipos podem ser classificados como centralizados ou descentralizados (MARINHO, 2010).

Como função administrativa, o controle necessita de um sistema de informação e avaliação, com o objetivo de assegurar o cumprimento do que foi planejado, sob pena da condução dos negócios se transformarem em uma mera improvisação. Dentro dos novos conceitos de controle, ele está cada vez menos preocupado em alcançar a perfeição documental dos papéis administrativos e cada vez mais preocupado com a qualidade da atuação da gestão, ou seja, está perdendo o caráter estático, para atuar de maneira dinâmica, atentando-se à melhoria do funcionamento da gestão (JOSE FILHO, 2008).

O controle estabelece relações com todas as demais funções, sendo um instrumento indispensável para o atingimento dos objetivos previstos por qualquer organização. Este instrumento muito se assemelha com a função do planejamento, em virtude disto, um planejamento sem controle da execução dificilmente obterá êxito, bem como o controle sem planejamento de padrões e objetivos não terá como atuar, por falta de objeto (CHIAVENATO, 2000).

Por isso de acordo com Pinto (2006) as instituições possuem grandes chances de sucesso no cenário institucionalizado ao qual estão inseridas quando cultuam uma melhor organização e qualidade no desempenho de suas atividades. Para o bom desempenho do controle como um instrumento é necessário possuir uma estrutura de controle.

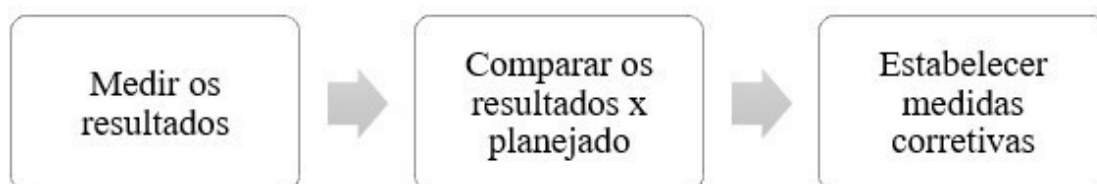
Conforme Cialdini e Nascimento (2003) a palavra controle em sua essência é na maioria das vezes rejeitada tanto pelos indivíduos, quanto os órgãos. Apesar disso, há uma concordância comum: é necessário que exista o controle, faz-se necessário controlar, avaliar, analisar e refletir sobre o que se faz, como se faz e para quem está se fazendo.

2.1.2 Processo de Controle

Dentre as funções gerenciais como planejar, organizar, liderar encontra-se o controle. O controle é a última etapa de um ciclo de gestão administrativa e a primeira de um novo ciclo. Ou seja, cada atividade de controle sugere uma atividade de planejamento. Na etapa do planejamento, concentra-se o estabelecimento de metas a serem alcançadas em um determinado período de tempo, posteriormente, a etapa do controle verifica se essas metas estão sendo atingidas conforme o planejado (COELHO, 2007).

O processo de controle é constituído por três etapas. Primeiro é necessário medir os resultados que estão sendo atingidos. Em seguida esses resultados são comparados com o que havia sido estabelecido no planejamento e após análise o gerente deverá decidir se deve tomar alguma medida para corrigir que estiver fora do padrão e que tipo de ação deverá ser tomada, conforme a Figura 1.

Figura 1 – Processo de controle



Fonte: Autora (2021).

Na primeira etapa do processo de controle, as organizações com vários departamentos e diversos processos administrativos visam reduzir os custos e aumentar a produtividade, sendo necessário estabelecer medidas claras de controle das atividades com o intuito de saber se a empresa está caminhando conforme o previsto. Essa medição de resultados, muitas vezes se dá por meio de relatórios tanto escritos quanto estatísticos, onde cada departamento informa ao departamento superior os dados de suas atividades permitindo que a empresa verifique em quais aspectos precisa corrigir seus rumos.

Após realizar a medição, faz-se necessário efetuar a comparação entre o que foi alcançado e o que foi estabelecido. Partindo do pressuposto de que nem sempre o desempenho estabelecido é alcançado, as empresas determinam uma variação considerada aceitável entre o planejado e o alcançado, ou seja, um grau onde mede se o desempenho é satisfatório ou insatisfatório. Esse grau é estabelecido baseado em um padrão que permita a realização das metas.

Ao perceber que o desempenho está fora do aceitável, deverá ser tomada medidas gerenciais como correção do desempenho real ou revisão do padrão estabelecido, ou seja, se a instituição está cumprindo o padrão, mas ainda assim não consegue alcançar as metas, ela deve alterar esse padrão. Sendo assim, considera-se que o controle foi alcançado quando o comportamento e os procedimentos de trabalho estão alinhados com os padrões estabelecidos pela organização e quando os objetivos e metas são alcançados (WILLIANS, 2017).

Dessa forma, em relação às fases do controle, os estudiosos e doutrinadores também convergem para uma conclusão comum: 1) estabelecimento de um padrão de

desempenho esperado; 2) avaliação da execução do processo que está sendo controlado; 3) comparação do que foi planejado com o resultado da execução; e 4) implementação de ações de correção, quando julgar necessário.

2.1.3 Controle Interno

De acordo com Richardson, Peters e Haislip (2016) os cenários das organizações podem alterar de forma veloz devido a vários fatores como falha em sistemas informatizados, novos competidores, obsolescência de produtos e serviços, novas demandas sociais, restrição de gastos, colapsos financeiros, o que leva a um mundo de incertezas contribuindo para o aumento do foco da literatura e dos profissionais acerca do controle.

O tema controle interno vem ganhando atenção significativa nos últimos anos como um mecanismo-chave de governança corporativa. Esse fator pode ser justificado pela lei Sarbanes-Oxley (2002), uma vez que esta lei exige que a administração produza um relatório sobre a adequação da estrutura de controle interno da organização e que esse relatório seja auditado por auditores externos, evidenciando o aumento da confiança depositada nos controles internos como um processo crítico de monitoramento interno (RAE E SUBRAMANIAM, 2008).

O controle interno apesar de parecer um tema recente na literatura e no contexto profissional, a preocupação acerca deste tem registros desde o início dos anos de 1900 (LEE, 1971). Mesmo se apresentando de maneira limitada, a sua evolução é perceptível através das mudanças nos conceitos, teorias e práticas evidenciando que a questão acompanhou a complexidade dos ambientes organizacionais, desde os seus primórdios até a atualidade.

Conforme Araújo (1993) o surgimento do controle interno pode ser relacionado ao processo de evolução do controle das contas públicas, que são vistas desde a época do Brasil colônia, como exemplo disso as medidas disciplinares referentes às arrecadações de dízimos, ao tombamento de bens públicos e ao registro de receitas e despesas.

Inicialmente, no período em que o controle interno começou a tomar forma ele atuava examinando e validando as informações com a preocupação nos aspectos legais e de conformidade, sendo sua preocupação central seria atender aos órgãos de fiscalização externa e não à avaliação da forma como os administradores atuavam na prestação dos serviços (CALIXTO E VELASQUEZ, 2005).

De acordo com Sousa, Souto e Nicolau (2017) teoricamente, há uma complexidade crescente na discussão sobre o tema desde a definição clássica de controle trazida por Max Weber e Taylor, onde focava na burocracia, após isso passou pela era moderna ou contábil, onde tinha como enfoque os centros de responsabilidade, custos e orçamento e até a denominada era pós-contábil da teoria sob controle onde abordava os controles sobre resultados e eficácia, chegou-se ao controle interno com destaque para os aspectos comportamentais, de ações e processos, através de grupos de normas, de estratégias e até antropológicos e culturais.

O controle interno foi conceituado pela primeira vez em 1905 (LEE, 1971), pelo *American Institute of Certificated Accountants* porém a sua vertente mais conhecida é a de 1949. Esta definição apresenta relação direta com a Contabilidade, que por sua vez apresenta o controle interno como um plano e ações das organizações para assegurar seus ativos e checar a fidedignidade das informações geradas e prestadas garantindo assim a eficácia das políticas definidas pela gestão.

Há diversas vertentes e aspectos que são adotadas para conceituar os controles internos, percebendo-se que não há uma uniformidade na definição do conceito. Apesar de haver diferentes direcionamentos, de maneira geral os controles internos são vistos como um sistema, como um processo, ou identificados sob seus aspectos funcionais, como uma unidade da organização, ou operacional, possuindo conexão com os procedimentos de inspeção e que buscam assegurar a realização dos objetivos organizacionais (LAKIS e GIRIUNAS, 2012).

Mesmo não havendo uma conformidade, observa-se que na prática há uma busca mais estruturada por essa uniformização dos conceitos e por um direcionador comum que possibilite a compatibilidade dando destaque aos elementos entendidos pela teoria como essenciais para que o controle interno atinja os objetivos institucionais e ainda permita o compartilhamento de experiências a partir de estruturas básicas de implementação Sousa, Souto e Nicolau (2017).

Sendo assim, com o passar do tempo surgiram vários conceitos, *frameworks*, que interligam a teoria com o conceito de controle interno. Nesta linha, controlar significa possuir uma verificação contínua dos procedimentos que são adotados, com o intuito de ajustar quaisquer desvios em confronto com as políticas e procedimentos estabelecidos, partindo desse pressuposto o que seria o controle interno? Essa questão tem surgido diversas vezes e sua resposta tem conexão com quem a responde, pois, a definição de

controle interno para um *controller*, pode ser diferente para um auditor externo, por exemplo.

A estrutura conceitual do COSO (1992) é a que prevalece no âmbito das instituições privadas e seguiu as evoluções tendo uma estrutura mais sólida e moderna em 2013 (COSO ICIF, 2013) que tem como abordagem a melhoria nas estruturas de controle das organizações que estão inseridas em um cenário de constante evolução. Ao longo do tempo outras definições surgiram dentre elas as mais referenciadas que são COSO (2013), *Criteria on Control - CoCo* (1995) e *The International Organisation of Supreme Audit Institutions - INTOSAI* (ISSAI, 2004) conforme o quadro 1.

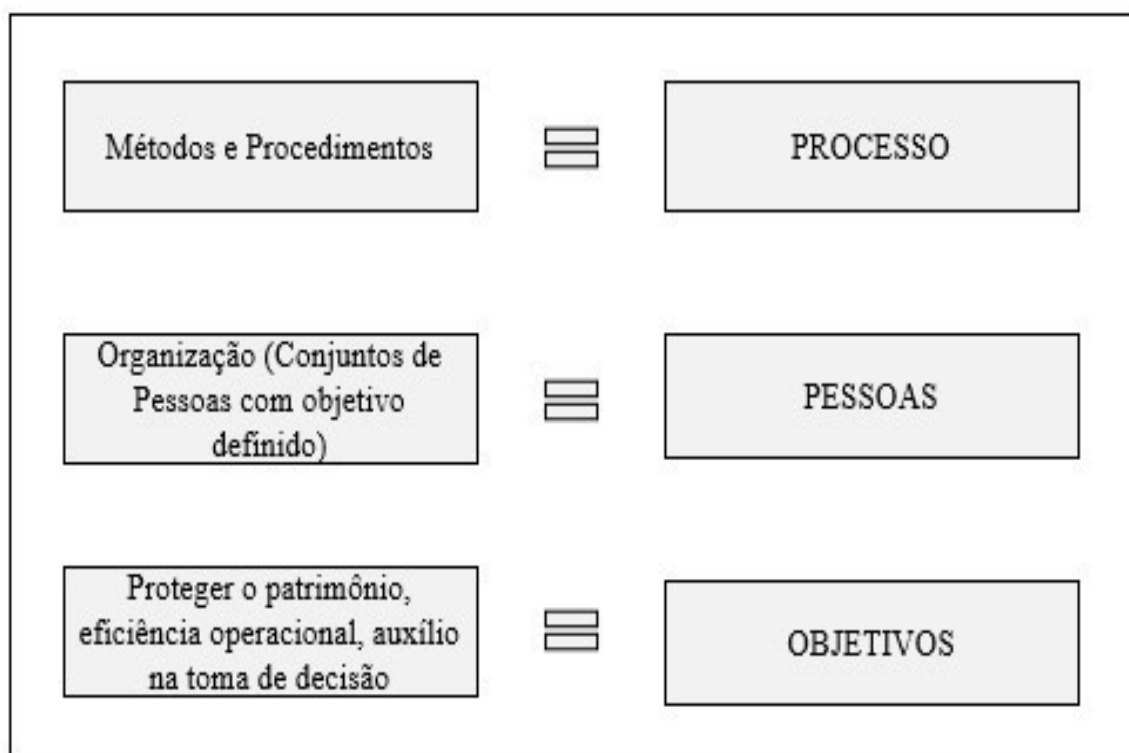
Quadro 1 – Conceitos de controle interno

	COSO	CoCo	ISSAI
DEFINIÇÃO DE CONTROLE INTERNO	É um processo conduzido pela alta administração, gestores e outros profissionais da organização, com o fim de proporcionar segurança razoável em relação aos objetivos ligados a i) efetividade das operações; ii) confiabilidade das informações; e iii) conformidade com as leis e regulamentos.	É um processo conduzido pela alta administração, gestores e outros profissionais da organização, com o fim de proporcionar segurança razoável em relação aos objetivos ligados a i) efetividade e eficiência das operações; ii) confiabilidade das informações interna e externamente e iii) conformidade com as leis, regulamentos e políticas internas.	É um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados com base i) na execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; ii) no cumprimento das obrigações de <i>accountability</i> ; iii) no cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e iv) na salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Fonte: Adaptado Sousa, Souto e Nicolau (2017).

A partir das definições de controle, desenvolve-se os controles internos que englobam toda a organização e podem assumir função tanto de controle contábil, através dos métodos e procedimentos relacionados aos bens, direitos e obrigações de natureza pecuniária com o intuito de protegê-los, como também pode assumir a função administrativa que compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração, onde geralmente abrangem a análise de relatórios de desempenho e controle de qualidade (CREPALDI, 2000). Este conceito pode ser ilustrado de acordo com a Figura 2.

Figura 2 – Definição de Controle Interno



Fonte: Autora (2021).

De acordo com Wright (2009) os controles internos, por natureza, não são apenas orientados financeiramente. Muitos dos controles são operacionais por natureza. Por isso, é necessário o estabelecimento e manutenção de procedimentos e controles operacionais para que políticas, objetivos e metas possam ser cumpridos. A natureza operacional do controle, considerará as diferentes atividades que contribuem para impactos significativos ao desenvolver ou modificar controles e procedimentos operacionais. Parte desse processo de avaliação será para assegurar que os procedimentos ou controles estejam em conformidade.

Corroborando com Wright (2009) a empresa Deloitte Touche Tohmatsu (2003), mostra que uma forte estrutura de controle interno pode auxiliar uma organização tanto em aspectos financeiros, quanto em aspectos operacionais e administrativos ao ajudar:

- a) tomar melhores decisões operacionais e obter informações mais pontuais;
- b) conquistar (ou reconquistar) a confiança dos investidores;
- c) evitar a evasão de recursos;
- d) cumprir leis e regulamentos aplicáveis; e
- e) obter vantagem competitiva através de operações dinâmicas.

Com isto, é perceptível o tamanho da amplitude que o controle interno pode assumir na organização, exercendo, como mencionado, papel financeiro, administrativo e até mesmo gerencial auxiliando o processo de tomada de decisão. O seu desenvolvimento tem como pilar a aderência conforme as necessidades institucionais, objetivando o controle geral de todas as operações (COLARES, 2016).

Ao condicionar o controle interno como alicerce da administração, infere-se que cada área, departamento ou setor da empresa contribui com uma parte do processo, objetivando o alcance dos objetivos e metas. O alcance desses objetivos, assegura que as instruções fornecidas pela empresa estão sendo regularmente seguidas (MARQUES *et al*, 2016).

O papel dos controles internos é frequentemente confundido com o papel da auditoria interna e, de fato, a interpretação dos controles internos pela administração parece prolongar essa situação (MATHEWS, COOPER e LEUNG, 1993). Portanto, é necessário entender bem o conceito de controle interno para que não haja esta confusão na interpretação. De acordo com o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) o controle interno é um plano de organização de todos os métodos e medidas de maneira coordenada, aplicadas a uma empresa, com o intuito de proteger seus bens, conferir a veracidade dos seus dados contábeis, promover a eficiência e incentivar o cumprimento às diretrizes administrativas estabelecidas (ATTIE, 2011).

De acordo com Bergamini Junior (2005) esse entendimento de controle interno é facilitado quando os avaliadores possuem visão multidisciplinar, pois sua avaliação envolverá o estudo de culturas organizacionais. Isso significa que a robustez ou a fragilidade do ambiente de controle da empresa é consequência de suas características específicas, tais como o nível de profissionalismo, o grau de formalidade dos controles, o ambiente ético que emoldura o contexto operacional e as opções adotadas internamente para o tratamento de fraudes e erros.

Em 1992, o *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) publicou um estudo de grande importância sobre Controle Interno, intitulado de “Controles Internos – Estrutura Integrada”. Este estudo tem o objetivo de auxiliar empresas e outras organizações a avaliarem e aperfeiçoarem seus sistemas de controle interno. Desde então este estudado vem sendo bastante discutido e utilizado no processo de controle interno, tendo sido revisado e tendo uma nova publicação em 2013.

De acordo com Mota e Dantas (2015) ao trazer definições de Controle Interno, faz-se necessário abordar a definição do COSO, pois esta obra é reconhecida como um modelo para o desenvolvimento, a implementação e a condução do controle interno, bem como no que tange a avaliação da sua eficácia. Sendo assim, o COSO (2013) define controle interno como um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, com o intuito de assegurar razoavelmente à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgações e conformidade.

Conforme menciona o Instituto de Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA) os controles internos devem ser interpretados como qualquer ação tomada pela alta administração, bem como os níveis gerenciais, para elevar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A alta administração e os níveis gerenciais apropriados planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização (INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 1992).

Os controles internos são de vital importância e a ausência desses tipos de controles representa uma fraqueza significativa no gerenciamento de qualquer organização que emprega um número significativo de pessoas. Controles internos são controles projetados para evitar que organizações sofram danos financeiros como resultado de um membro da organização tomar uma decisão operacional inadequada. Da mesma maneira, em que a ausência deste controle resulta em danos, a falha em aderir a estes procedimentos de controle também pode acarretar em desastres (WRIGHT, 2009).

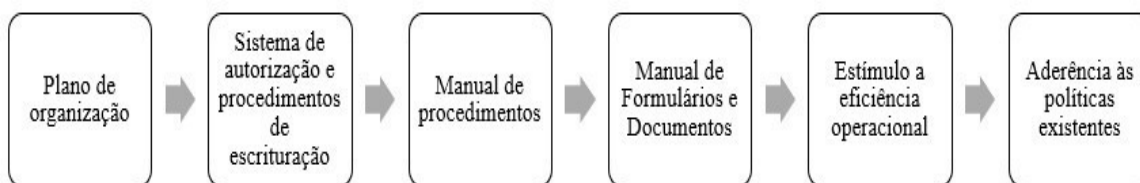
A ênfase no bom controle interno surge, pois dentre outros benefícios, é considerado um fator importante na obtenção de relatórios financeiros de boa qualidade. Isso se confirma no caso da ENRON, pois entre as inúmeras críticas dirigidas à ENRON Corporation com relação a seus relatórios financeiros, estava a acusação de falha em seu controle interno (VERSCHOOR, 2002). Dessa forma, é importante examinar os

mecanismos de monitoramento que as empresas podem usar para garantir a eficácia de seus controles internos (KRISHNAN, 2005).

Portanto, conforme Lima *et al* (2012) a necessidade do controle interno é vista como uma questão de sobrevivência, em uma instituição tendo como objetivo proteger o patrimônio. Da mesma forma, Maia et al (2005), Silva et al (2014) afirmam que a adoção de uma adequada estrutura de controles internos contribui para o sucesso operacional da empresa, desencadeando um maior controle dos atos de gestão com eficiência. Sendo assim, é possível mensurar a eficácia dos controles internos nas operações, com a confiabilidade dos relatórios financeiros, em observância ao cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

De acordo com Attie (1998) as características do controle interno compreendem seis pontos conforme a figura abaixo.

Figura 3 – Características que compreendem o controle interno



Fonte: Attie (1998), adaptado.

I) plano de organização, onde deve se prestar o estabelecimento de linhas claras de autoridade e responsabilidade. Vale destacar que um elemento importante em qualquer plano de organização é a independência na estrutura das funções de operações, principalmente entre a contabilidade e auditoria. Essa segregação de função entre uma atividade de execução e uma atividade de controle é importante em observância a questão de que “quem faz não controla”. Dessa forma, ninguém possui o controle completo, reduzindo a vulnerabilidade.

II) sistema de autorização e procedimentos de escrituração, onde o mesmo é constituído de um sistema de contabilidade adequado de modo que possibilite a asseguaração de que as transações sejam classificadas e registradas com base em documentos originais e em conformidade com o plano de contas e em tempo oportuno;

III) manual de procedimentos, onde é estabelecido os procedimentos operacionais e contábeis, normatização das políticas e instruções e uniformização destes procedimentos;

IV) manual de formulários e documentos, onde é possível padronizar os formulários estabelecendo seus objetivos, finalidades, nível de informação, pontos de controle, critérios e locais de arquivos, devendo conter ainda campos específicos para assinaturas e autorizações;

V) estímulo a eficiência operacional, onde abrange a competência do pessoal, tomando como base a capacidade técnica prevista para o cargo, e a responsabilidade para definir com clareza os níveis de atribuições de modo que seja possível a apuração da responsabilidade pelos prejuízos ocorridos por negligência, incapacidade técnica ou fraude; e

VI) aderência às políticas existentes, que indica que os funcionários e colaboradores devem ser supervisionados por pessoas de valor reconhecido e probidade, e também por meio da atuação da auditoria interna para servir como um fator de persuasão pelo dos funcionários saberem que estão sendo monitorados.

Mediante os conceitos, infere-se que o controle interno envolve todos os processos e rotinas, de natureza contábil e administrativa, com o objetivo de organizar a empresa de maneira eficiente onde seus colaboradores compreendam, respeitem e façam cumprir as políticas traçadas pela administração; os ativos tenham sua integridade protegida; e por fim, que as operações da empresa sejam adequadamente registradas na contabilidade e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras (RESKE FILHO, JACQUES e MARIAN, 2015).

Além de não haver um consenso na definição de controle interno, observa-se também que há uma confusão entre ‘controle interno’, ‘sistemas de controle interno’ e ‘auditoria’, onde na maioria das vezes são considerados como sinônimos, quando na prática não são. A palavra sistema significa a disposição das partes de um todo, que são coordenadas entre si, a partir de um órgão central de coordenação, formando uma estrutura organizada (JOSÉ FILHO, 2008).

Ainda conforme José Filho (2008) através do entendimento do que seria um sistema é possível afirmar que o sistema de controle interno é o conjunto de órgão técnicos, que são coordenados a partir de um órgão central de coordenação, com o intuito de alcançar desempenho das atribuições do controle interno indicadas na Constituição Federal.

De maneira resumida, a diferença conceitual entre sistema de controle interno, controle interno e auditoria interna está no fato de: o sistema é o funcionamento integrado

dos Controles Internos; Controle Interno é o conjunto de meios que se utiliza uma entidade pública para verificar se suas atividades estão acontecendo da forma prevista com o intuito de atingimento dos objetivos; e a auditoria interna é uma técnica utilizada para checar a qualidade e eficiência dos controles internos.

Tanto o controle interno quanto os sistemas de controle interno fazem parte do processo organizacional sendo responsabilidade da própria gestão, sendo adotados com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia que os objetivos pré-estabelecidos serão atingidos.

Uma distinção que é necessária ser feita é quanto a diferença de controle interno e auditoria interna. As mesmas não devem ser confundidas. A auditoria interna é um controle da própria gestão que tem por objetivo medir e avaliar a eficiência dos controles internos. Os mesmos são adotados pela entidade com o interesse de proteger seus ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos recursos públicos. É necessário observar também que não é papel da auditoria interna estabelecer estratégias para o gerenciamento de riscos ou controles internos (OLIVEIRA, 2012).

O TCU (2012) afirma que embora as habilidades dessas duas áreas sejam próximas, as suas funções fazem parte de elementos distintos do sistema de controle interno da instituição. A auditoria interna não implanta os controles, isso é objetivo dos controles internos, além de que a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente, onde busca o exame da qualidade dos controles internos sendo a mesma parte do sistema, porém não integrante da estrutura de linha da organização, mas sim do *staff*. Por outro lado, a unidade de controle interno também faz parte do sistema de controle interno, mas se classifica como um elemento de gestão.

Vale salientar que embora não haja uma estrutura ou sistema de controle interno devidamente estruturado, o modelo de Três Linhas de Defesa (desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Internos em conjunto com a Federação Europeia, em 2013) mostra que a clareza tanto dos riscos quanto dos controles de uma organização leva a melhoria da eficácia dos sistemas de controle interno e conseqüentemente da gestão de riscos.

Ainda conforme as três linhas de defesa, a auditoria interna também possui interação com o controle interno, uma vez que a auditoria interna é responsável pela avaliação e consultoria objetiva, visando a geração de valor para a instituição, ou seja, a

auditoria interna poderá auxiliar uma organização à realização de seus objetivos, considerando um caráter consultivo e de auxílio aos controles (IIA, 2013).

A figura abaixo representa o modelo das três linhas de defesa estabelecido pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA) e a interação com os controles internos, bem como gerenciamento de riscos e auditoria interna, e a estrutura de governança.

Figura 4 – Modelo das três linhas de defesa



Fonte: The Institute of Internal Auditors (2013).

Com isso, é possível enxergar que o controle interno é de responsabilidade dos gestores que possuem o objetivo de avaliar as metodologias de mitigação de riscos, bem como a busca pelos objetivos estratégicos da organização e verificar se as mesmas serão alcançadas (IIA, 2013). Quanto às auditorias internas, elas possuem a responsabilidade na avaliação da consistência, qualidade e suficiência dos controles internos implantados pelos gestores (TCU, 2010).

Corrobora Oliveira (2012) afirmando que a organização do sistema de controle interno e o seu funcionamento eficiente são de inteira responsabilidade do gestor, uma vez que o mesmo é corolário do dever de bem administrar e prestar contas. Portanto, incube ao mesmo gerir o patrimônio e os recursos a ele confiados com eficiência, bem como, manter condições para demonstrar a prática da boa administração e permitir a verificação por partes de órgãos de controle externo.

2.1.3.1 Controle Interno nas entidades públicas

No cenário atual da administração pública a ausência de recursos é profundamente perceptível, bem como, uma exigência cada vez mais ampla da sociedade, impactando nos administradores públicos uma alta preocupação nos aspectos que tangem à existência de um controle mais eficiente nas entidades cuja administração é de sua responsabilidade (CALIXTO e VELASQUEZ, 2005).

Ainda conforme Calixto e Velasquez (2005) para que essas preocupações sejam atendidas e o controle mais eficiente seja alcançado, as entidades objeto de fiscalização governamental está sendo instrumentalizadas com sistemas de controle interno que, apresentam o propósito de assegurar a existência de um controle na extensão proposta pela legislação, sendo exercido de forma preventiva e concomitante aos atos de gestão.

Meirelles (2007) afirma que na gestão pública o controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce no que tange a conduta funcional do outro. Em outras palavras, pode-se dizer que está intimamente ligado à Administração que ao colocar em prática é capaz de observar o que foi planejado com os resultados alcançados, sendo possível corrigir falhas caso tivesse ocorrido.

Na administração pública, pode-se dizer que o controle se divide nos seguintes controles: externo, onde é realizado pelo Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas; interno, exercido pelos órgãos da própria Administração; e social, onde é articulado pela sociedade (QUEIROZ et al., 2016). Sendo essa pesquisa focada especificamente no Controle Interno.

Dessa forma, os controles internos são mecanismos que a Administração Pública se utiliza para que a mesma possa exercer controle sob as suas atividades, com intuito de prevenir fraudes e corrigir erros na esfera dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e nas próprias entidades, a fim de proteger seu patrimônio e alcançar seus objetivos de maneira eficaz (QUEIROZ et al., 2016).

Quanto às legislações que fundamentam o controle na Administração Pública, destacam-se: a Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964; o Decreto nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967; Constituição Federal, de 04 de outubro de 1988; Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, também denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal

(LRF); Lei nº. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001; e Resolução nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008.

Adentrando no cenário da administração pública, para melhor entender o controle interno nas Universidades Federais é necessário entender o conceito de universidades. De acordo com Etzioni (1984) a Universidade é uma organização muito complexa, advinda de sistema diversificado e de uma estrutura organizacional fragmentada, o que favorece um número incontável de interfaces e confrontos entre seus participantes.

O contexto histórico do controle interno no Brasil surgiu na época da colonização, dando início às ações do Estado, sendo o controle interno a ferramenta utilizada para administrar os recursos utilizados através da exploração do solo. Conforme o tempo foi passando o controle organizacional passou a ter uma outra perspectiva voltada à economia, tendo a administração pública seu Sistema de Controle Interno promulgado através da Constituição Federal do Brasil, em 1988, suplementando ainda seus atos e poderes (SILVA e MACEDO, 2017).

Nas instituições públicas, as práticas de controle interno são desempenhadas pelas Unidades de Controle Interno, que consistem em órgãos responsáveis por operacionalizar o controle das ações desempenhadas pela instituição, para que aumentem a probabilidade de que as metas e objetivos organizacionais sejam alcançados, de maneira precisa e confiável (MENEZES et al., 2005).

De acordo com o art. 24 da Lei no 6.180, de 6 de fevereiro de 2001 o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal abrange as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, da execução dos programas e dos orçamentos e abrange também a avaliação de gestão dos administradores públicos federais.

No Brasil, a lei nº 13.303/2016 abrange a obrigatoriedade de implementar e supervisionar práticas rotineiras dos sistemas de gestão de riscos e controle interno estabelecidos com o intuito de prevenir e conter os principais riscos aos quais estão expostas as empresas públicas, incluindo os riscos relacionados à integridade das informações contábeis e financeiras e os relacionados à ocorrência de corrupção (BRASIL, 2016).

Porém, é necessário ultrapassar o escopo tradicional do controle interno apenas como órgão com foco somente em confrontar e fiscalizar por meio do acompanhamento às atividades, metas e objetivos, analisando o que foi planejado com o que foi executado, a eficiência e eficácia na aplicação dos recursos e no oferecimento destes serviços à sociedade. Há a necessidade de que esses controles internos sejam capazes de avaliar e responder aos riscos intrínsecos. Para isso, é necessário que exista uma central de sistema de controle interno que seja responsável pela implantação de rotinas e procedimentos para as práticas de controle interno de maneira que possam garantir a execução desses acompanhamentos em todas as unidades. Além de implementadas, é necessário que estas práticas estejam institucionalizadas (MELO e LEITÃO, 2021).

A INTOSAI (2004) destaca que o controle interno, nas organizações do setor público, atende as características próprias e o contexto deste tipo de organização, equilibrando valores tradicionais a exemplo da transparência, legalidade e integridade e valores modernos, como aspectos de eficiência e eficácia. Os princípios e métodos gerenciais adotados pela administração privada, levaram os sistemas de controle interno implementados pela administração pública a passar por uma ampliação no seu escopo, com o intuito de atuar como um dispositivo estratégico para o alcance dos objetivos organizacionais.

Atualmente, os conceitos de controle interno já refletem essa dimensão, uma vez que fazem menção ao atingimento dos objetivos organizacionais através da execução de operações pautadas em princípios éticos, de economia, eficiência, eficácia e conformidade, e ao cumprimento de obrigações de *accountability* através de um controle interno eficaz (COSO, 2013).

Ao direcionar o foco do controle interno para a administração pública, é possível perceber que o mesmo executa ações que podem ser conduzidas em observância a normativos legais ou como ferramenta de melhoria dos níveis de controle administrativo. Em contraste a isso, a não ocorrência e a não obediência aos normativos e às regras internas com abrangência de todas as áreas da gestão e todas as suas atividades, as entidades tornam-se mais propensas à ocorrência de fraudes (ARAÚJO *et al.*, 2016).

Adentrando no ambiente das instituições públicas, bem como, no contexto da importância dos controles internos neste setor, existe as universidades públicas que ultrapassa as barreiras do desenvolvimento de conhecimento científico, cultural e

tecnológico. Por gerenciar valores públicos e prestar serviços à sociedade, as mesmas tem a obrigação de se manterem atentas e dispostas ao desenvolvimento e aprimoramento contínuo de sua gestão, dessa forma um controle interno ativo e institucionalizado é capaz de propiciar de forma eficiente o atingimento desses quesitos (MELO e LEITÃO, 2021).

2.1.3.2 Objetivos do controle interno

Intrínseco à sua definição um sistema de controle efetivo é representado por um instrumento de suma importância para que as organizações alcancem seus objetivos relacionados às categorias de eficácia e eficiência de suas operações; manutenção dos requisitos de conformidade e da proteção do patrimônio da ação danosa de terceiros ou gestores, de modo a assegurar as condições para atingir vantagens competitivas sustentáveis (LAKIS e GIRIUNAS, 2012).

Os controles internos objetivam fornecer à contabilidade dados corretos, com o intuito de obter a escrituração exata dos fatos ocorridos, e conseqüentemente que sejam evitados desperdícios e erros. É importante também que estes controles tenham alcance suficiente para detectar qualquer irregularidade quando esta ocorrer. Quando aplicado e monitorado de forma contínua dentro da organização tem o efeito preventivo sobre os procedimentos por ela adotados (REZENDE E FAVERO, 2004).

Os objetivos do controle interno também incluem a asseguaração de que as diversas fases do processo de tomada de decisão, o fluxo de registro das informações, a implementação das decisões e o feedback sobre as medidas adotadas, se revestem de confiabilidade necessária.

Alinhado com o processo e objetivos do controle, o controle interno tem como objetivo assegurar de que a instituição conhece a realidade de seu ambiente corporativo, compara com o que foi anteriormente planejado e idealizado, toma conhecimento das divergências e a partir desta toma atitudes para correção.

Muitas vezes os objetivos específicos da organização se confundem com os objetivos dos controles internos, o que é esperado, uma vez que a função de controle deve permear todos os processos utilizados pela organização para atingir os seus objetivos. Essa ambigüidade é desfeita quando se define a finalidade dos controles internos, que é a de prover as melhores condições para o alcance dos objetivos (BERGAMINI, 2005).

De acordo com Attie (1998) o conceito do controle interno transmite os seus objetivos. Além disto, envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, ao serem adotadas em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar.

Sendo assim, de modo geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos: a) a salvaguarda dos interesses da empresa; b) precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; c) o estímulo à eficiência operacional; d) aderência às políticas existentes, conforme quadro 3.

Quadro 3 – Objetivos do controle interno

OBJETIVOS	DEFINIÇÃO
Salvaguarda dos interesses da empresa	Está relacionada à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e fiscos devidos a erros ou Irregularidades
Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais	Compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e melhor entender os eventos realizados na empresa
Estímulo à eficiência operacional	Tem como objetivo dispor meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.
Aderência às políticas existentes	Garante que os procedimentos adotados pela administração sejam seguidos adequadamente pelo pessoal. Existe meio que tende a dar fundamento para as aderências às políticas existentes, que são: Supervisão, Sistema de revisão e aprovação, Auditoria Interna.

Fonte: Adaptado Attie (1998).

Em concordância com todo o exposto infere-se que, os controles internos servem para auxiliar o gestor na busca de sua missão, não com conhecimento empírico, mas revestido do conhecimento das práticas de administração (CAVALHEIRO e FLORES 2007).

O controle interno em uma entidade desempenha como objetivo maior, a segurança do patrimônio, além de fornecer eficiência e eficácia na consecução do objetivo social, o que é representado por meio do resultado da entidade e conseqüentemente são ferramentas de apoio à contabilidade. Através de um sistema de controle interno consistente, procura-se evitar os desvios, desperdícios e perdas assegurando o cumprimento de normas tanto administrativas quanto legais (JOSÉ FILHO, 2008).

De acordo com Fuzinato (2004) através desses objetivos, o nível de abrangência dos controles internos vem aumentando com o passar do tempo, através das constatação por alguns autores de que esses controles constituem um processo, implementado pela alta administração da empresa, envolvendo diretores, gerentes e funcionários, com a finalidade de prover razoável garantia quanto ao atingimento dos objetivos específicos da

empresa, nas seguintes categorias: observar o alinhamento das ações ao direcionamento estratégico; conceder efetividade e eficiência às operações; obter confiabilidade no processo de comunicação, especialmente por meio das demonstrações contábeis; e assegurar a conformidade com as leis e os regulamentos.

Na administração pública os objetivos do controle interno estão capitulados no artigo 74 da Constituição Federal, tendo como objetivo:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, bem como a execução dos programas de governo e dos orçamentos da união;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, tanto quanto à sua eficiência quanto a sua eficácia, bem como da aplicação de recursos públicos;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Neste mesmo cenário, o controle interno ganha importância em virtude dessa esfera não possuir mecanismos naturais de correção de possíveis desvios, diferente das entidades privadas onde esse processo ocorre em virtude da ‘competição’ e o ‘lucro’ funcionarem como potentes instrumentos de redução de desperdícios e melhoria de desempenho (JOSÉ FILHO, 2008).

De maneira concisa, a finalidade dos controles internos é a de prover as melhores condições para se atingirem os objetivos específicos da empresa. Estas condições são derivadas das medidas adotadas pela organização a fim de fornecer o suporte necessário para o alcance de objetivos, que podem ser divididos em três grupos: otimizar processos, incrementar a transparência e assegurar a conformidade (BERGAMINI FILHO, 2005).

2.1.3.2 Tipos de Controle Interno

Os controles internos podem ser divididos em: controles administrativos e controles contábeis. Este modo de divisão dos controles internos entre aqueles que estão ligados ao registro contábil e os demais, que se referem à administração em geral, é bastante recorrente na literatura. Dividir os controles internos desta maneira, permite delimitar uma fronteira para o objeto de estudo desses profissionais da área contábil e para balizar

o processo de conexão com profissionais de outras áreas, tendo em vista que a avaliação da efetividade dos controles depende da correta decodificação de percepções sobre diferentes assuntos, referindo-se aos processos, às pessoas, à logística, entre outros (BERGAMINI JUNIOR, 2005).

Os controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados com a salvaguarda do patrimônio e a garantia de que as contas e os relatórios são fidedignos. Geralmente incluem os seguintes controles: sistemas de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração de relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre tais valores. De modo geral, o objetivo dos controles contábeis é de que as transações sejam registradas no momento de sua ocorrência conforme a necessidade para que permita a elaboração dos relatórios financeiros e a manutenção do controle contábil sob todos os ativos da empresa (FLORIANO E LOZECKYI, 2008).

Segundo D'Avila e Oliveira (2002) os controles administrativos incluem o planejamento organizacional, incluindo todos os métodos e procedimentos no que tangem à eficiência operacional e aos processos de decisão ligados à autorização de transações pela administração. Essa autorização, tem uma natureza gerencial sendo associada com o atingimento de objetivos. O controle administrativo abrange com frequência, os relatórios de desempenho, controle da qualidade, análises estatísticas, estudos de tempos e movimentos, entre outros.

Controles administrativos: “são os procedimentos e os métodos que dizem respeito às operações de uma empresa e às suas políticas, diretrizes e relatórios; relacionam-se apenas indiretamente com as demonstrações financeiras” (COOK e WINKLE, 2002, p. 132). Os controles administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que estão associados à eficiência operacional e à vigilância gerencial e que indiretamente são referidos nos registros contábeis (SÁ, 1998).

O Controle Interno executado pela administração se torna uma relevante ferramenta, pois é uma forma de assumir o formato de controle preventivo e detectivo, que deve ser operacionalizado com todo rigor e independência, a fim de cumprir as finalidades a que se propõe (JOSÉ FILHO, 2008). Sendo assim o sistema de controle interno pode ser de natureza preventiva e detectiva.

Controles prévios, dizem respeito a um tipo de revisão de atividades administrativas ou financeiras que acontecem antes da ocorrência do fato, havendo a

vantagem de poder impedir prejuízos antes de sua ocorrência, bem como impedir possíveis distorções nas demonstrações financeiras (INTOSAI, 1998). Ou seja, atua como uma forma de prevenir a ocorrência dos problemas, exercendo o papel de uma espécie de guia para a execução do processo ou na definição das atribuições e responsabilidades inerentes.

Sendo o controle preventivo especificamente um controle definido para evitar ações ou resultados não previstos, é possível entendê-lo como um ou mais procedimentos ou mecanismos que são utilizados e executados com o objetivo de avaliar a validade das informações e operações de uma instituição, sua conformidade com os objetivos estratégicos mesmo antes de uma determinada ação acontecer (COSO, 1992).

Em contraste com as definições de controle preventivo, a ideia de que exista um tipo de controle que seja programado para descobrir os fatos ou resultados que não foram esperados pela organização, conceitua o ‘controle de detecção ou detectivo’, o qual tem o objetivo de detectar erros ou fraudes que podem já ter ocorridos e que resultem em erros, permitindo assim medidas tempestivas de correção (COSO, 1992).

Tanto a prevenção quanto a detecção podem acontecer por meio de uma avaliação minuciosa, ou até mesmo de forma sistemática, seja através de controles manuais ou controles informatizados. Esses controles são executados por meio de computador, ou até mesmo controles sob o processamento de informações, sendo controles gerais e controles de aplicativos de *software*, os quais são projetados com o intuito de operar e controlar as atividades de processamento de equipamentos computacionais (COSO, 1992).

Dessa forma, entende-se a avaliação de controle ou *control assessment*, como sendo a revisão sistemática de processos realizados com o intuito de assegurar que os controles sejam eficazes e apropriados. A revisão periódica do gerenciamento de linha dos controles é geralmente conhecida por ‘*control self assessment*’ (AS/NZS, 2004). É definido como o processo que tem como objetivo procurar conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma instituição no que tange à sua capacidade de reduzir ou evitar o impacto ou probabilidade de eventos negativos (riscos) ou aumentar a probabilidade ou eventos positivos (oportunidades), na busca de objetivos estabelecidos (BRASIL, 2009).

2.1.3.3 Sistemas de Controle Interno

O termo sistema de controle interno representa todas as políticas e procedimentos de controles internos adotados pela administração de uma organização que servem de auxílio para o alcance do objetivo da administração de assegurar, a condução de maneira organizada e eficiente de seu negócio, levando em consideração a aderência às políticas de administração, a proteção de ativos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a exatidão dos registros contábeis e inclusão de tudo que os mesmos devem conter, e a preparação tempestiva de informações financeiras confiáveis, ou seja, sistemas de controle interno representam a execução, a prática do controle interno (IFAC, 1994).

O sistema de controle interno estabelecido pela Constituição Federal de 1988, é um sistema orgânico e é constituído pelas várias unidades técnicas que possuem atuação de forma integrada e sob a supervisão e orientação de um órgão central, sem prejuízo da subordinação ao órgão ou à entidade na qual a estrutura administrativa a unidade esteja integrada (BRASIL, 1988).

De acordo com Gomes e Salas (1999) um sistema de controle abrange a estrutura e o processo de controle. Essa estrutura de controle deve ser desenhada em função das variáveis-chave que são derivadas do contexto social e da estratégia da organização, além de se atentar as responsabilidades de cada administrador ou encarregado por centros de competência. Essa estrutura conta ainda com um sistema de indicadores de informação e de incentivos.

Os sistemas de controles internos propiciam uma utilidade de gerar informações indispensável, servindo de apoio aos gestores na tomada de decisão, em que se possa impactar nos objetivos institucionais. Devido a este fator, os controles internos necessitam passar por avaliações periodicamente de confiabilidade e eficácia, transparecendo uma melhoria da gestão, determinando planos de ações que visem a um aperfeiçoamento da estrutura da governança e dos processos organizacionais (PEREIRA *et al*, 2016).

Mediante a importância de se obter um sistema de controle interno, muito se fala acerca do custo-benefício de implementação Arens *et al* (2007). Porém apesar dessa discussão, não há um cálculo exato para chegar a um resultado desse custo. Para isto, Wright (2009) sugere a utilização do custo-efetividade. O conceito de custo-efetividade significa a regra geral de que o custo contínuo do controle é igual ou menor que a perda máxima esperada por falha devido à decisão de não implementar o controle, multiplicado pela probabilidade de ocorrência dessa perda.

Com isso, faz-se necessário que haja ao menos o mínimo de investimento na implantação, ou reestruturação, dando ênfase na compreensão prática de como as empresas desenvolvem e avaliam os controles internos na busca de resultados frente a um cenário econômico, com competitividade em nível global. (KATAOKA *et al*, 2010).

Para a compreensão prática Reske Filho *et al*. (2005) mencionam a importância de as empresas demonstrarem algumas características, no desenvolvimento do sistema de controle interno, conforme representada no quadro 4 - características do controle interno:

Quadro 4 - Características do Controle Interno

Confiabilidade	Assegurar a obtenção de informações corretas. As informações estão diretamente ligadas ao processo de tomada de decisões da administração.
Salvaguarda de Ativos	Os ativos de uma organização devem ser protegidos de qualquer evento que venha a prejudica-los, pois representam a aplicação de seus recursos.
Otimização no uso de recursos	Deve-se a duplicação de esforços na execução das atividades e tentar reduzir o uso ineficiente dos recursos da empresa.
Prevenção e detecção de roubos e fraudes	Não é aceitável na atividade empresarial, tampouco em outras atividades, a ocorrência de roubos, fraudes.

Fonte: Adaptado de RESKE FILHO *et al*, (2005, p. 111-112)

Fica nítido que o conjunto de procedimentos que as empresas resolvem adotar asseguram a confiabilidade das suas informações. Um controle interno bem estruturado e adequado ao perfil da empresa, permite a padronização das rotinas diárias, tendo o profissional da contabilidade como um dos responsáveis por orientar quanto à necessidade da implantação dos controles eficazes, para que estes possam ser usados como uma ferramenta de gerencial (BITENCOURT; SILVA, 2016).

A tendência de criação e implantação de sistemas de controle interno tem ocorrido em vários estados brasileiros, com o intuito de evitar o mal uso dos recursos públicos e punir, de maneira correta os responsáveis pelo mal uso dos recursos (CRUZ E GLOCK, 2008).

Padilha (2011) descreve alguns princípios necessários à implementação e amparo de um sistema de controle interno, tais como:

- Responsabilidade: as atribuições dos funcionários ou setores internos da organização devem ser claramente definidas e delimitadas, baseado em manuais internos da organização;
- Rotinas internas: após o estabelecimento dos manuais, a organização deve definir suas rotinas internas;
- Acesso aos ativos: os funcionários devem ter acesso limitado aos ativos e o mesmo deve possuir controle físico;
- Segregação de funções: uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis simultaneamente;
- Confronto dos ativos com os registros: deve haver procedimentos que confrontem periodicamente os ativos com os registros da contabilidade;
- Amarrações do sistema: no sistema de controle interno deve ser registrado apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e em conformidade com o princípio da competência;
- Auditoria interna: a organização deve verificar periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias;
- Custo do controle x benefícios: o custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter;
- Limitações do controle interno: reconhecer as limitações do funcionamento do controle interno, principalmente com relação a conluio de funcionários, interpretação inadequada das instruções com relação às normas internas e negligência destes na execução de suas tarefas diárias.

2.1.4 COSO – *Committee Of Sponsoring Organization Of The Treadway Commission*

Criada originalmente em 1985 nos Estados Unidos a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), doravante denominada COSO, foi responsável por verificar quais falhas permitiram a produção de relatórios financeiros fraudulentos, devido a um grande número de falência de entidades empresariais o que causou grande prejuízos aos investidores. Esta comissão conhecida como *Treadway Commission*, não só teve como objetivo identificar as falhas como também recomendou medidas para a redução de incidência das mesmas (PEREIRA, BRACALENTE, DINOFRÉ & BERNARDINELLI, 2013).

Formado por representantes das entidades *American Accounting Association, American*

Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives International, Institute of Management Accountants e pelo Institute of Internal Auditors, o COSO elaborou um modelo teórico-conceitual, denominado de COSO I composto de cinco elementos (Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento), o qual estabelecia relação entre os objetivos organizacionais (Eficácia das Operações, Relatórios Financeiros e de conformidade com leis e regulamentos) com os objetivos das diversas áreas da gestão que devem ser controladas. Entretanto, com o objetivo de atualizar o modelo citado, o COSO ampliou o seu *framework* para oito componentes (Ambiente Interno, Fixação de Objetivos, Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos, Respostas a Riscos, Informação e Comunicação e Monitoramento). Esta ampliação é conhecida como o COSO II (COSO, 2007).

O COSO é considerado um modelo de controle interno reconhecido mundialmente, o qual padronizou as formas de: implementação e autenticação, componentes, objetivos, objetos, determinou as atividades e responsabilidades da administração, prospectando a maneira de monitorar e avaliar os controles internos (KOVALSKI, 2017).

Acerca disto, Moraes (2003) afirma que de acordo com o comitê o controle interno é um processo produzido pela Alta administração e pelo nível tático das organizações onde a metodologia COSO identifica os objetivos do negócio das organizações e define controle interno e seus componentes, além disto fornece critérios a partir dos quais os sistemas de controles podem ser avaliados e fornece também subsídio para que a administração, auditoria e demais interessados possam avaliar um sistema de controle.

2.1.4.1 - COSO I

Em 1987, o *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* emitiu um relatório com diversas recomendações e convocou as organizações patrocinadas da *Treadway Commission* a internalizar os conceitos de controle interno e também a desenvolverem um referencial comum para estabelecer e avaliar os controles internos (TCU, 2012).

A partir disto em 1992, o *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* – COSO desenvolveu um modelo para a avaliação dos controles internos. Este modelo tem sido adotado e utilizado para medir a eficiência dos sistemas de controles internos conhecido mundialmente como COSO I, trazendo critérios práticos para o

estabelecimento de controles internos e sua avaliação. O modelo do COSO I foi resumido e apresentado em um cubo de três dimensões conforme a figura abaixo:

Figura 6 – Modelo COSO I



Fonte: COSO (1992)

A figura acima sintetiza o primeiro modelo resultado do COSO, onde são apresentadas três dimensões (lados visíveis do cubo) e possuem um relacionamento harmonioso com o intuito de atingir os objetivos organizacionais que são como: Operacional, Divulgação e Conformidade. Estes objetivos são primordiais para a implementação do referido modelo, o qual divide-se em cinco componentes interrelacionados que se encontram na frente da face do cubo. A face da direita representa as áreas da organização, processos e atividades em que o modelo pode ser aplicado, independentemente do nível hierárquico (BOYNTON, JOHNSON E KELL, 2002).

a) ambiente de controle: O ambiente de controle inclui conceitos como conduta, atitude, consciência, competência e estilo. A conduta estabelecida pelo conselho de administração e pelos executivos da companhia é responsável por grande parte de sua força;

b) avaliação de riscos: consiste na identificação e a análise por parte da administração dos riscos mais relevantes mediante a realização dos objetivos do negócio. Os potenciais de riscos são documentados e, cada risco que possa prejudicar ou impedir a realização do objetivo é identificado e priorizado;

c) atividades de controle: com o intuito de atenuar os riscos identificados na etapa anterior, são desenvolvidas atividades de controle direcionar especificamente cada objetivo de controle. Estas atividades de controle são políticas, procedimentos e práticas adotadas pela organização para assegurar que os objetivos operacionais sejam realizados;

d) informação e comunicação: são essenciais para o bom funcionamento dos controles, fornecendo suporte aos controles internos, transmitindo diretrizes e informações relevantes e confiáveis, do nível da administração para os funcionários ou vice-versa, em um formato e uma estrutura de tempo que permita o alcance da eficácia.

e) monitoramento: é um dos meios mais importantes de comprovar a eficiência dos controles internos. É o processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos durante avaliações contínuas e especiais. Define se as políticas e procedimentos estão sendo cumpridas pelos funcionários.

A pesquisa publicada pelo Instituto Interno dos Auditores (2005) acrescenta que este *framework* apresentou vinte e seis princípios fundamentais associados a esses cinco componentes mencionados anteriormente, dentre os quais podem ser citados: Integridade e valores éticos, Filosofia de gestão e modo de operação, Estrutura organizacional, Compromisso de competências para relatos financeiros, Elementos para o controle das atividades, Importância dos objetivos no relato financeiro, Atividades de controle para avaliação de risco, Controle de informação, dentre outros. Foram estes princípios que nortearam a criação dos cinco componentes (ARAÚJO, 2015).

Os cinco componentes relacionam-se com a estrutura da gestão a partir do desempenho das atividades e controle das mesmas. Como resultado dessas interações, Aquila e Holmes (2014) afirmam que o COSO demonstra de maneira clara que o relatório financeiro confiável consiste em um dos três objetivos para controle interno, onde este *framework* foi útil por muito tempo como um modelo para estabelecer controles internos que promovam a eficiência, minimizem os riscos e contribuam para elaboração de demonstrações financeiras fidedignas.

2.1.4.2 - COSO II

O desenvolvimento e implementação do COSO I não evitou o intuito os escândalos financeiros e contábeis envolvendo organizações, por isso o COSO encomendou a *Pricewaterhouse Coopers* o desenvolvimento de estratégias de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o gerenciamento de riscos. A partir

disto, em 2004, foi publicado o modelo denominado *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), que também ficou conhecida como COSO ERM ou COSO II, o qual trouxe intensificações nos aspectos relacionados ao gerenciamento de riscos (TCU, 2012), conforme a figura abaixo:

Figura 7 – Modelo COSO II



Fonte: COSO ERM (2007)

Essa estrutura tridimensional representa o inter-relacionamento dos oito componentes de gerenciamento de riscos presentes no modelo com as unidades internas à uma organização para que os objetivos estratégicos, operacional, comunicação e conformidade sejam atingidas (COSO ERM, 2007).

Ao comparar o COSO I em relação ao COSO II, percebe-se que foi dado destaque ao gerenciamento de riscos corporativos, que no primeiro modelo denominava-se avaliação de riscos. A avaliação de riscos foi segregada em três componentes inter-relacionados (Identificação de Eventos, Avaliação de Riscos e Respostas a Riscos). A definição de objetivos foi separada do componente denominado ambiente de controle, pois refere-se a uma atividade primordial para apoiar a gestão de riscos empresariais (COSO, 2007). O detalhamento dos conceitos que definem as novas perspectivas de controle do COSO II é efetuado por meio do quadro a seguir:

Quadro 4 – Perspectivas de controle – COSO II

Ambiente Interno	O ambiente interno compreende o perfil de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, incluindo a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade, os valores éticos e o ambiente em que estes ocorrem.
Fixação de Objetivos	Os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização.
Identificação de Eventos	Os eventos internos e externos que influenciam o alcance dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades.
Avaliação de Riscos	Os riscos são analisados, por meio de sua probabilidade de ocorrência e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser Administrados
Resposta a Risco	A administração institui as respostas aos riscos desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com a aceitação a risco.
Atividades de Controle	Políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.
Informação e Comunicação	As informações relevantes são identificadas, coletadas e comunicadas de forma e no prazo que permitam cumprir suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos níveis da organização.
Monitoramento	A integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias.

Fonte: COSO (2004)

Este modelo sugere que o gerenciamento de riscos corporativos não é um processo em série no qual o componente afeta apenas o próximo, mas consiste em um processo multidirecional e interativo onde quase todos os componentes influenciam os outros (COSO, 2014). Sendo assim, havendo a possibilidade da sucessão dos riscos ocorrer em todos os níveis da gestão, os componentes de gerenciamento de riscos do COSO II estabelecem, por meio do *framework*, diretrizes técnicas de controle que consideram a estratégia das organizações além da eficácia nas operações e publicação de relatórios fidedignos em conformidade com as normas e regulamentos (ARAUJO, 2015).

De acordo com Martin, Sanders e Scalan (2014) a adoção de práticas de controle interno ganhou forças com o advento da Lei Sarbanes Oxley 2002, conhecida como SOX, onde representou um marco na avaliação da eficácia dos controles internos, onde esta eficácia contribui também para previsões de analistas mais precisas.

Jhon J. Flaherty, presidente do COSO, no sumário executivo que define a estrutura integrada do COSO II (2007), apresentou a Lei Sox (2002) como responsável por ampliar a exigência para implementação de novos procedimentos de controle nas organizações.

Nesse sentido, o COSO II possibilitou testar a eficácia não só dos sistemas de controle, mas também a estratégia da organização (ARAÚJO, 2015).

É possível encontrar evidências que relacione o controle interno com o gerenciamento de riscos através de estudos como o realizado por Brown, Pott e Wömpener (2014) onde foi investigado os impactos da reforma de controle interno e gestão de risco obrigatória, pós SOX, sobre a qualidade da contabilidade. Assim também Soin e Collier (2013) afirmam que eventos mundiais intensificaram o interesse sobre o risco e a natureza dos sistemas que o operam, sendo configurado como uma característica da vida organizacional, tanto no setor público quanto no privado.

As mudanças conceituais que o COSO II trouxe ocorreram devido a necessidade de orientações que permitissem entender melhor os conceitos de governança corporativa, identificar a influência e o impacto de eventos internos e externos no atingimento dos objetivos das entidades, contribuiu para que os riscos inerentes às instituições fossem gerenciados onde a respostas para estes riscos representam ações que serão estruturadas para dirimi-lo. Em consequência disto, o terceiro componente inserido no novo *framework* estabelece que os eventos são objetivos preliminares estruturados nas organizações que tem como objetivo proteger suas atividades da sucessão do risco.

O modelo proposto pelo COSO traz recomendações e orientações para a gestão das organizações, no âmbito de avaliação, relato e melhorias dos sistemas de controle, onde a demanda dos gestores serão atendidas primeiro. A partir desta metodologia, os controles são vistos como processos e o foco da utilização destes controles é voltado à entidade com um todo e isto fez com que com que a adesão dos sistemas de controle ao COSO se tornasse mais ampla (DUTRA *et al.*, 2009).

2.1.4.3 Limitações do Controle Interno

O conceito de controle interno mudou ao longo do tempo, ou seja, o que era comumente conhecido por procedimentos de controles internos passou a ser conhecido como estrutura de controle interno. Com esse histórico de aprimoramentos ao longo do tempo, ainda não há uma uniformidade do conceito de controle interno na literatura e na prática das organizações. Desta forma, segundo Barnier (2015), este fato se constitui como uma das principais causas da ineficácia na implementação e na limitação da operação dos sistemas de controle.

Partindo das definições é perceptível que elas apresentam algumas dificuldades, pois todos consideram o controle interno de forma bem ampla, devido a sua abrangência

(NEVES, 1998). Devido a esta abrangência, surgem alguns obstáculos, pois cada empresa tem objetivos operacionais específicos, de acordo com as suas atividades, e conseqüentemente utiliza procedimentos de controle internos distintos em função do ramo de atividades, volume das operações e riscos envolvidos.

Desta forma, não existe um modelo padrão de controle interno que se adapte às reais necessidades de qualquer empresa (GUIMARÃES, 2001). Sendo assim além do controle interno espera-se que o analista (ou auditor) seja dotado de experiência, capacitação técnica, bom senso e sensibilidade para decidir confiar, ou não, nos controles examinados (ARAÚJO, 2000).

Divulgações acerca das limitações do controle interno se tornaram amplamente mais disponíveis após a Lei Sarbanes-Oxley de 2002, devido ao fato da seção 404 desta lei exigir que os gerentes e seus auditores relatassem a eficácia dos controles internos da empresa sobre os relatórios financeiros. Essas divulgações iniciais são amplamente descritivas, fornecendo evidências sobre os tipos de empresas que divulgam deficiências de controle interno (BRYAN E LILIEN, 2005).

Avaliar as deficiências presentes nos controles internos é de suma importância, pois pesquisas descobriram que as empresas que possuem controles internos fracos tendem a ser menores, menos lucrativas, são mais complexas ou estão passando por mudanças e reestruturações (FENG E MCVAY, 2009).

Ainda conforme a pesquisa de Feng e Mcvay (2009) foi possível prever que os controles internos fracos irão afetar as entradas financeiras e a orientação da administração de pelo menos duas formas. A primeira forma é que o controle interno fraco resulte em relatórios gerenciais internos errôneos, dessa forma se os gerentes confiarem nesses relatórios errôneos acabarão por fornecer orientações menos precisas. A segunda forma em que o controle interno fraco afeta a instituição está relacionada a poder resultar em informações de relatórios financeiros fora de hora ou obsoletos, resultando assim em decisões e orientações incorretas.

Os controles internos também podem ser passíveis de falhas e erros decorrentes de má interpretação dos procedimentos, bem como, fraudes que tenham a intenção de causar prejuízos à instituição. De acordo com Boynton, Jonhson e Kell (2002) as limitações inerentes aos controles internos são: erros de julgamento por informações inadequadas, falhas devido à falta de entendimento conforme mencionado, conluio de indivíduos com o intuito de obter alguma vantagem e atos praticados pela administração com objetivos ilegítimos.

Ainda conforme Boynton, Johnson e Kell (2002) apesar do controle interno se revelar como um inibidor de erros ele não é infalível, pois é passível e vulnerável a má fé e à desídia humanas. Nesse sentido, os controles internos podem não alcançar o seu objetivo devido às limitações inerentes também a ausência de supervisão, conluio e impunidade.

Crepaldi (2000) afirma que as principais limitações do controle são relacionadas ao conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa, instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas e negligência dos funcionários na execução de suas atividades laborais diárias.

De acordo com Franco e Marra (2001) as limitações inerentes aos controles internos incluem:

- a) a existência normal da administração de que o custo de um controle interno não exceda os benefícios a serem obtidos;
- b) a maioria dos controles internos tende a ser direcionada para transações rotineiras em vez de para transações não rotineiras;
- c) o potencial de erro humano devido a descuido, distração, erros de julgamento e instruções mal-entendidas;
- d) a possibilidade de contornar os controles internos por meio de conluio de um membro da administração ou empregado com partes de fora (terceiros) ou de dentro da entidade;
- e) a possibilidade de que uma pessoa responsável por exercer um controle interno possa abusar dessa responsabilidade. Por exemplo, um membro da administração que passe por cima de um controle interno; e
- f) A possibilidade de que procedimentos se tornem inadequados devido a mudanças nas condições e de que o cumprimento desses procedimentos se deteriore.

Desta forma, apesar de sua grande importância é necessário frisar suas limitações exigindo que o processo de sistema de controle interno seja sempre aprimorado com o intuito de suprir a ineficiência ou a falta de controles adequados.

2.2 Teoria Institucional

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

As bases desse modelo institucionalista dentro do âmbito das organizações foram lançadas por Phillippe Selznick em 1948 através da obra *Foundations of the Theory of Organization*, onde foi rejeitado as concepções racionalistas e passou-se a visualizar as instituições como variáveis independentes (SUDDABY, 2010).

Inicialmente Selznick (1972) afirmava que a institucionalização era um processo que ocorria numa organização ao longo do tempo, refletindo sua história através das mudanças exercidas pelas pessoas e circunstâncias. Porém, essa definição foi significativamente alterada no final da década de 1970 quando surgiu a nova versão do institucionalismo sociológico, principalmente através dos trabalhos de Meyer (1977) e de Meyer e Rowan (1977).

De acordo com o estabelecido por Berger e Luckman (1985) a institucionalização é um processo pelo qual obrigações, processos sociais ou circunstâncias assumem o status de norma no pensamento e nas ações sociais. Para March e Olsen (1993), a década de 1970 é reconhecida como a da retomada da Teoria Institucional nas ciências sociais e, desse então, a Teoria Institucional é tida como a abordagem dominante para a compreensão das organizações.

Essa teoria indica que as organizações incorporam regras e crenças institucionalizadas, para que possam ser percebidas como legítimas. Dessa forma, Guerra e Aguiar (2007) afirmam que a Teoria Institucional se constituiu a partir da percepção de que as instituições evoluem e que se 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 cada vez mais como base para estudos empíricos, desde o final do século 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).

O interesse pela teoria institucional nas ciências sociais tem aumentado e pode ser observado três enfoques dessa teoria, na literatura contábil: (i) nova sociologia institucional (*NIS – new institutional sociology*), (ii) nova economia institucional (*NIE –*

new institutional economics) e iii) velha economia institucional (*OIE – old institutional economics*).

2.2.1 Nova Sociologia Institucional (NIS)

De acordo com DiMaggio e Powell (1983) a teoria da NIS enfoca as organizações configuradas dentro de uma grande rede de relacionamentos inter-organizacionais e sistemas culturais. Neste cenário o ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e normas as quais os indivíduos, bem como, as organizações precisam estar em conformidade para receber apoio e legitimidade. Nesta teoria também acredita-se que o ambiente institucional não influencia apenas o relacionamento da entidade com o mercado, mas também exerce influência sob suas crenças, normas e tradições.

A perspectiva da NIS considera que a organização precisa estar em conformidade com as normas sociais de comportamento, além de atingir níveis de eficiência produtiva para que a mesma possa alcançar a sobrevivência. Dessa forma, a estrutura organizacional pode ser entendida como um veículo adaptativo que se molda por meio das reações às características e compromissos dos participantes, bem como às influências e restrições do ambiente externo. Nesse cenário, o processo de institucionalização esta ligado a um processo adaptativo pelo qual as expectativas sociais da forma mais apropriada de se organizar e comportar levam em consideração determinadas regras (COVALESKI *et al.*, 1996).

2.2.2 – Nova Economia Institucional (NIE)

A NIE deixa pra trás o pressuposto neoclássico da maximização da utilidade pelos indivíduos, apesar de não se desligar completamente da teoria econômica neoclássica (re, 2004). Sendo assim, conforme Ankarloo e Palermo (2004) a abordagem da nova economia institucional justifica as instituições capitalistas por meio do ferramental neoclássico. Essa forma de abordagem introduz instituições de fora do mercado como uma solução para as falhas de mercado.

Neste cenário, as instituições são tidas como as regradoras do jogo de uma sociedade, sendo constituídas por regras formais e por restrições informais (NORTH, 1992). O governo participa sendo interpretado como o responsável pelas instituições formais de direito e pelo ambiente de regras formais.

Dessa forma a NIE, foca o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, políticas e legais que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição. O ambiente institucional é caracterizado como o ponto norteador para o entendimento da evolução de uma indústria e da estratégia das empresas nele inseridas e também exerce uma grande influência no comportamento das organizações econômicas. Essas podem ser consideradas como grupos de indivíduos envolvidos por um propósito comum de alcançar seus objetivos por meio das transações com o mercado (GUERREIRO *et al.*, 2005).

2.2.3 Velha Economia Institucional (OIE)

A velha economia institucional pode ser considerada como um corpo heterogêneo, pelo fato de fazerem parte dessa corrente autores como Karl Marx, além dos nacionalistas e dos influenciados pela biologia Darwinista e vinculados à escola histórica alemã como Adolph Wagner (SANTOS, 2003).

Considerando essa abordagem da velha economia institucional, a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões como era percebido em outras abordagens. Desta forma, o conceito de instituição é de extrema importância ainda que não haja uma definição simples e amplamente aceita (GUERREIRO *et al.*, 2005).

No cenário da velha economia institucional, a primeira definição de instituição foi através de Veblen, em 1919 onde a define como um determinado modo de pensar que seja comum para um determinado conjunto de pessoas (SCAPENS, 1994).

Já para Burns (2000) na velha economia institucional, a definição de instituição mais relevante foi dada por Walton Hamilton em 1932, a qual enxerga uma instituição como uma forma de pensar ou agir por meio de algo que prevalece, permanece e no qual está inserido nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo. Essa definição traz à tona o caráter social e cultural, e enfatiza a importância do comportamento habitual.

2.2.4 Processo de Institucionalização

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 e os diversos interesses criados e 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 e 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 e Luckmann (2003) corroboram afirmando que o processo de institucionalização se percebe pela formação de hábitos, aos quais todas as atividades humanas estão sujeitas, ou seja, ocorre sempre que há uma tipificação recíproca de ações habituais por tipos de atores. De outra forma, Meyer e Rowan (1977) definem a institucionalização como o processo por meio do qual processos sociais, obrigações ou circunstâncias assumem status de norma no pensamento e na ação social.

No processo de institucionalização, observa-se o conceito proposto por Tolbert e Zucker (1999), onde são evidenciados os estágios ou as fases de institucionalização. De acordo com eles, a institucionalização ocorre em três estágios, que são eles: pré-institucionalização ou fase de habitualização, semi-institucionalização ou fase de objetificação ou total institucionalização ou fase de sedimentação, onde:

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

Na segunda fase, a de objetificação ou estágio semi-institucional, é possível perceber algumas características onde as instituições que adotam as estruturas são heterogêneas, e as ações são transmitidas não mais por imitação, mas sim por questões normatizadoras e as políticas adotadas são moldadas pela instituição, ou seja, nesse

estágio implica o desenvolvimento de significados ligados aos comportamentos da primeira fase permitindo a transposição de ações para contexto além de sua origem (TOLBERT & ZUCKER, 1999).

A terceira e última fase é chamada de sedimentação, onde se observa a institucionalização completa da organização na sociedade. Com isso, 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).

Dessa forma, a institucionalização é um processo desenvolvido através de etapas sequenciais. Esse conjunto de processos sequenciais indicam que há uma variabilidade nos níveis de institucionalização. Isso mostra que há alguns padrões de comportamento social que estão mais sujeitos do que outros à avaliação crítica, à adaptação ou, até, à eliminação.

Além dessas três fases dispostas por Tolbert e Zucker (1999), existem outros aspectos que exercem influência na institucionalização que são os aspectos da legitimação e isomorfismo. Quanto ao isomorfismo, DiMaggio e Powell (1983) em seus trabalhos, os autores buscaram descrever porque existe homogeneidade de formas e práticas organizacionais dentro de um campo organizacional. Essa homogeneização é conhecido como isomorfismo.

O isomorfismo pode ser competitivo ou institucional. O foco da teoria institucional é dado no isomorfismo institucional. Dentro do isomorfismo institucional, existem três tipos de mecanismos isomórficos, que podem coexistir no contexto empírico, embora apresentando resultados e origens diversos: isomorfismo coercitivo, isomorfismo mimético e isomorfismo 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. Quanto ao pilar regulativo remete a conformidade com às exigências legais, ou seja, uma organização legitimada quanto ao pilar regulativo é aquela que é estabelecida e opera em conformidade com os requisitos legais.

Quanto a concepção normativa, enfatiza uma profunda base moral para avaliar a legitimidade. Nesse pilar, uma organização é legitimada de acordo com a sua adesão a normas reconhecidas como padrão de comportamento. E a legitimidade cognitiva é

fundamentada na noção de compartilhamento. A visão cognitiva enfatiza a legitimidade que vem de um padrão comum de referência (ALVES, CASTRO & SOUTO, 2014).

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologia da Pesquisa

Essa pesquisa classifica-se como qualitativa e descritiva por buscar descrever como um grupo específico se comporta (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013). De acordo com Marconi e Lakatos (2017), a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características da população e das organizações.

Corroborando Baptista e Campos (2018) ao constatarem que a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever determinado grupo para identificar quais são as suas condições e apontamentos, não indo em busca de procurar a causa, nem buscando identificar relações de causa e efeito, mas buscando compreender a situação do universo pesquisado.

A abordagem da pesquisa qualitativa é uma opção que instrumentaliza, como pesquisadores, a identificar as necessidades, as perspectivas ou as preocupações das pessoas pesquisadas. Sendo assim, é uma abordagem que possibilita o foco no sujeito, ou seja, coloca o sujeito como foco, um sujeito que constrói significados (*meaning makers*).

Assim, a pesquisa qualitativa possibilita conhecer sentimentos, comportamentos, pensamentos e intenções das pessoas pesquisadas. Silva (2016), em concordância com Silverman (2009) avalia que a pesquisa qualitativa é estruturada de modo a possibilitar a obtenção de resultados que expressem sutilezas não verificadas por meio, por exemplo, de questionários fechados (*survey*).

Quanto aos procedimentos metodológicos a pesquisa se classifica como um estudo de caso único. Será elaborado um protocolo do estudo de caso englobando os objetivos delineados, os procedimentos utilizados para coleta de dados, esclarecimentos sobre a participação das pessoas envolvidas na pesquisa, bem como as regras e compromissos estabelecidos (YIN, 2015).

O desenvolvimento dessa abordagem aumentou justamente por ser uma estrutura de pesquisa onde se observa outras informações além dos relatórios contábeis isso leva em conta as publicações e conferências da área, inclusive com estudos de caso (SCAPENS, 2004). Em vez de começar de uma posição onde a contabilidade é vista como um conjunto de técnicas neutras que simplesmente refletem a realidade, esse avanço

da pesquisa qualitativa permitiu enxergar a contabilidade como constitutiva, bem como constituída pelo, o social e pelas relações organizacionais (MORGAN; WILLMOTT, 1993).

Nessa pesquisa, o processo de institucionalização em uma IES sobre as práticas de controle interno. Desta forma, o uso dessa abordagem se justifica porque não foram feitos apontamentos numéricos nem mensurações acerca da frequência e da intensidade do comportamento da população em estudo sobre o processo de institucionalização das práticas de controle interno, mas os resultados serão alcançados através da interrogação direta dos participantes.

Desta forma, almeja-se a compreensão e a interpretação de determinados comportamentos, opiniões e expectativas dos participantes em estudo, levando em consideração o objetivo desta pesquisa, que será analisar as práticas de controle interno, tendo como parâmetros de análises de resultados a luz da Teoria Institucional. Será escolhido um estudo exploratório, considerando a possibilidade de identificar práticas e/ou ações de controle e a percepção do tema pelos auditores internos da instituição com o intuito de conhecer melhor o fenômeno do controle interno em toda instituição.

3.2 Variáveis (Categorias de análise)

A compreensão do pesquisador, bem como a organização de sua percepção a respeito da realidade ao se investigar fenômenos por meio de pesquisas científicas se dá através do uso de variáveis (APPOLINÁRIO, 2016). Logo, definir quais as variáveis utilizadas na pesquisa são de suma importância. A variável pode ser adotada também como uma classificação ou uma medida que é adotada pelo pesquisador (MARCONI; LAKATOS, 2019).

Em uma pesquisa qualitativa as variáveis são, portanto, as características que o pesquisador julga como sendo essenciais a pesquisa. Para Appolinário (2016), as variáveis trazem consigo certos atributos como nome, definição, escopo e ordenação.

As variáveis podem assumir dois aspectos: qualitativos ou quantitativos. Quando há a classificação sob aspectos qualitativos de uma propriedade, são variáveis qualitativas, enquanto as variáveis com aspecto quantitativo não contam com essa limitação e permitem a verificação de diferentes graus de relação com a propriedade ou o atributo (LAKATOS E MARCONI, 2017).

De acordo com Carlomagno e Rocha (2016) em termos simples, para a criação dessas categorias é preciso se atentar a alguns detalhes como:

- a) é preciso existir regras claras sobre os limites e definição de cada categoria;
- b) as categorias devem ser mutuamente exclusivas (o que está em uma categoria, não pode estar em outra);
- c) as categorias devem ser homogêneas (não ter coisas muito diferentes entre si, no mesmo grupo);
- d) é preciso que as categorias esgotem o conteúdo possível (não sobre conteúdos não conteúdos que não se encaixem em alguma categoria); e
- e) é preciso que a classificação seja objetiva, possibilitando a replicação do estudo.

Por se tratar de uma pesquisa qualitativa que se utilizará de análise de conteúdo, foi estabelecida categorias de análise com suas respectivas variáveis que serão analisadas mediante a resposta dos participantes da pesquisa, conforme o quadro 4.

Quadro 4 - Categorias e variáveis de análise

Categoria	Variável
Habitualização	Ações que resultam em modificações fundamentais
	A forma pela qual o trabalho é dividido.
	Uso de políticas e procedimentos específicos dentro da organização.
Objetificação	Grau de institucionalização.
	Verificação das instituições similares.
	Espalhamento das formas organizacionais.
	Existência de defensores com interesses na estrutura.
Sedimentação	Relação positiva entre a institucionalização e os resultados.
	Continuidade histórica da estrutura adotada.
	Existência de baixa resistência.
Legitimação	Conformidade com os requisitos legais.
	Existência de avaliação normativa positiva da sociedade e de seus stakeholders.
Isomorfismo	Existência de isomorfismo.

Fonte: Autora (2021)

3.2.5 Habitualização

Conforme mencionado no quadro acima, as variáveis foram criadas a partir das etapas de institucionalização conforme a Teoria Institucional. Na habitualização foram estabelecidas três variáveis que serão analisadas nas respostas dos participantes da pesquisa, sendo elas:

- I) as ações que resultam em modificações fundamentais, ou seja, ações que são capazes de provocar ruptura ou melhoria no aperfeiçoamento das práticas de controle interno;

II) a forma pela qual o trabalho do controle interno é dividido em tarefas, ou seja, será analisado em como essas atividades são divididas de modo diferente e como acontece a coordenação dessas atividades; e

III) uso de políticas e procedimentos específicos dentro da organização, onde será analisado se as novas práticas e procedimentos de controle interno utilizam políticas e procedimentos específicos.

3.2.6 Objetificação

Na objetificação, foram estabelecidas as seguintes variáveis:

I) grau de institucionalização, onde será analisado o grau de institucionalização das práticas de controle interno, pois quanto maior o grau menor é a resistência e consequentemente maior é o consenso social;

II) verificação de instituições similares, onde será analisado se há o monitoramento através da verificação de como funciona as práticas de controle interno em instituições semelhantes com o intuito de buscar ações legitimadas;

III) espelhamento das formas organizacionais, onde será analisado a difusão da estrutura do controle interno, pois as formas organizacionais se tornam mais legítimas quando se espelham; e

IV) existência de defensores com interesse na estrutura, onde será analisado se há a presença de *champions* responsáveis pela definição clara dos problemas a serem corrigidos, bem como argumentos do novo arranjo estrutural formal com soluções.

3.2.7 Sedimentação

Na sedimentação, foram estabelecidas as seguintes variáveis:

I) relação positiva entre a institucionalização e os resultados, onde será analisado se há resultados positivos através da institucionalização das práticas de controle interno na instituição;

II) continuidade histórica da estrutura adotada, onde será analisado se há a continuação ao longo do tempo da estrutura de controle interno adotada; e

III) existência de baixa resistência, onde será analisado o nível de resistência dos envolvidos com as práticas de controle interno, pois se a existência for baixa há facilidade na perpetuação ao longo do tempo.

3.2.8 Legitimação

Na legitimação, foram estabelecidas as seguintes variáveis:

I) conformidade com os requisitos legais, onde será observado se a instituição opera em conformidade com os requisitos legais, pois uma organização legitimada é aquela que opera em conformidade com os requisitos legais.

II) existência de avaliação normativa positiva da sociedade e de seus stakeholders, será verificado se há essa avaliação normativa positiva, pois uma instituição é apropriada quando ela obtém essa avaliação.

3.2.9 Isomorfismo

No isomorfismo, foi estabelecido a seguinte variável:

I) existência de isomorfismo, onde será verificado em linhas gerais se há ou não a existência na instituição.

3.3 Coleta de dados

Quanto à técnica de coleta de dados, foi utilizado questionário que é classificado como fonte primária. De acordo com Mattar (1996) os dados primários são aqueles que não foram antes coletados, ou seja, eles ainda estão em posse dos participantes da pesquisa, e que são coletados com o propósito de atender às necessidades e objetivos específicos da pesquisa em andamento.

Com o intuito de preservar a imagem da Instituição de ensino em estudo, o anonimato da Instituição e dos sujeitos envolvidos na pesquisa será assegurado. Assim, no decorrer do estudo, a Instituição pesquisada será identificada apenas como “Instituição/Universidade analisada ou em estudo”. Em relação ao marco temporal, a pesquisa apresentará corte seccional, com perspectiva longitudinal abrangendo desde a implantação do controle interno na Instituição analisada até o ano de 2021.

3.3.1 Instrumento de coleta de dados

Este estudo utilizou como técnica de coleta de dados uma entrevista semiestruturada, composto por 23 questões subjetivas construídas a partir do referencial teórico, com o intuito de coletar informações sobre o processo de institucionalização das práticas de controle interno. As questões foram categorizadas em seções e subseções relacionadas a institucionalização. sendo elas: habitualização, objetificação,

sedimentação, legitimação e isomorfismo conforme a teoria, sendo estruturada de acordo com a tabela 1.

Tabela 1 – Categoria, subcategoria e descrição

Categoria	Subcategorias	Descrição
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 <i>Champions</i>	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: Autor (2021)

3.3.2 Participantes da Pesquisa

Os participantes da pesquisa foram compostos pelos membros do Comitê de Governança, Controle Externo e Gestão de riscos (CONGOV) da universidade analisada. Este comitê foi escolhido, pois de acordo com a Resolução do Conselho Interno na instituição, o mesmo tem o papel de promover práticas e princípios de conduta, de padrões de comportamentos, de governança, de controles internos e de gestão de riscos.

Além de ser responsável por institucionalizar não só essas práticas, mas também a responsabilidade dos agentes públicos na prestação de contas, na transparência e na efetividade das informações, dentre outras competências.

Esta comissão é composta por um representante de cada uma das oito pró-reitorias presentes na instituição analisada, onde os mesmos são responsáveis dentre outras funções, mapear os processos da instituição inclusive no tocante ao controle interno.

Dessa forma, mediante o objetivo a ser alcançado na pesquisa considerou-se adequado aplicar o questionário a CONGOV, sendo possível ter uma visão da institucionalização das práticas de controle interno de modo amplo, por meio de uma entrevista aplicada a três servidores participantes desse comitê.

3.4 Análise dos dados

A análise dos dados obtidos através da aplicação do instrumento de pesquisa foi feita de forma qualitativa através de análise de conteúdo. Essa metodologia tem sido muito relevante para pesquisadores na área da comunicação, jornalismo, embora possa se aplicar a qualquer tipo de área. Em fato, a análise de conteúdo pode ser realizada sobre qualquer tipo de ato enunciativo (mensagem), por qualquer meio (CARLOMAGNO e ROCHA, 2016).

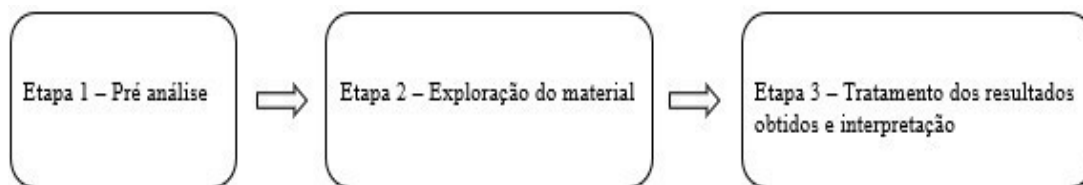
A metodologia de análise de conteúdo se destina a classificar e categorizar qualquer tipo de conteúdo, alocando suas características a elementos-chaves de forma que possa ser comparado com outros elementos. A análise de conteúdo oferece meios preciosos para descrever o conteúdo de qualquer tipo de comunicação e consiste em classificar os sinais que ocorrem em uma comunicação de acordo com um conjunto de categorias apropriadas (JANIS, 1982).

Essa análise conduz a descrições sistemáticas, qualitativas ou quantitativas, auxiliando a reinterpretar as mensagens e a atingir uma compreensão de seus significados em um nível que vai além de uma leitura comum. Essa metodologia faz parte de uma busca prática e teórica, onde possui um significado especial no campo das investigações sociais. Na sua evolução, têm sido cada vez mais valorizadas as abordagens qualitativas, utilizando principalmente a indução e a intuição como estratégias de alcance de níveis de compreensão mais aprofundados (MORAES, 1999).

Dessa forma, após aplicação do instrumento de pesquisa as respostas foram transformadas em *corpus* e seguiram as seguintes etapas da análise de conteúdo

conforme a figura 2:

Figura 2 – Etapas da análise de conteúdo



Fonte: Bardin (1977), adaptado.

Na etapa 1 foi efetuado a organização do material a ser explorado. Foi feita uma leitura flutuante, após isso foi construído um *corpus* com base na exaustividade, representatividade, homogeneidade e pertinência e após isso foi preparado o material para a segunda etapa.

Na segunda fase, foi feita a codificação e categorização do material conforme as variáveis e categorias definidas no item 3.2. Ou seja, foi feito o recorte das unidades de registro e contexto. Após a codificação, foi feita a categorização. E por fim chegou-se a última etapa onde foi observado a resposta para a pergunta da pesquisa.

Além do uso da análise de conteúdo, também foi utilizado o uso de software *Iramuteq*, onde foi utilizado para verificar estatísticas textuais, análise fatorial, análise de similitude e nuvem de palavras para identificar as intenções de sentido do conjunto de respostas dos três participantes da pesquisa e como as palavras apresentadas por eles estão estruturadas a partir de suas respostas.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

A análise de resultados será apresentada em duas partes: na primeira, será abordado o processo de institucionalização das práticas de controle interno na instituição de ensino superior pesquisada, a partir das respostas dos participantes. As etapas do processo de institucionalização serão abordadas em cinco subseções (4.1.1 a 4.1.5) decorrentes da subseção 4.1 Processo de institucionalização das práticas de controle interno.

Na subseção 4.2 será apresentada uma análise mais aprofundada do processo de institucionalização por meio das respostas dos participantes analisadas com auxílio do software *Iramuteq*®. As seguintes técnicas foram utilizadas para essa análise: estatísticas textuais, análise fatorial confirmatória, análise de similitudes e nuvem de palavras.

4.1 Processo de institucionalização das práticas de controle interno

4.1.1 Habitualização

Na habitualização foram analisadas as ações que resultam em modificações fundamentais, ou seja, ações que são capazes de provocar ruptura ou melhoria no aperfeiçoamento das práticas de controle interno; a forma pela qual o trabalho do controle interno é dividido em tarefas, ou seja, será analisado em como essas atividades são divididas de modo diferente e como acontece a coordenação dessas atividades.

Ademais, também foi investigado o uso de políticas e procedimentos específicos dentro da organização, onde será analisado se as novas práticas e procedimentos de controle interno utilizam políticas e procedimentos específicos.

4.1.1.1 Inovação

A inovação consiste nas ações que resultam em modificações fundamentais provocando ruptura ou melhoria contínua buscando aperfeiçoamento dos serviços (TOLBERT & ZUCKER, 1999).

Quando indagados acerca de quais modificações percebidas na Instituição a partir da implementação do controle interno, os respondentes afirmaram que essas modificações foram mais percebidas quando a setor da auditoria interna foi implantado na instituição. A Auditoria Interna (AUDIN) foi o setor responsável por colocar em prática as exigências normativas dos órgãos de controle externo (CGU e TCU), que já cobravam da instituição certo posicionamento acerca da implementação dos controles internos.

Um dos participantes apontou o seguinte: *“A UFPB passou a atender tempestivamente as exigências dos órgãos de controle (CGU, TCU, MP’s) e a planejar melhor suas ações com o fito de minorar riscos de processos.”*

Foi decorrente da implantação da AUDIN que se passou a *“fomentar uma maior interação entre setores como [...] Corregedoria, Ouvidoria, Proplan e Chefia de Gabinete, com foco no atingimento dos objetivos do Plano de Desenvolvimento institucional”*, também apontou um dos participantes.

A implantação da AUDIN foi uma das principais exigências para que a conformidade da instituição pudesse “caminhar” de maneira mais sólida, conforme apontou um outro participante da investigação:

“[...] uma das providências que eu tive que tomar logo que eu cheguei, foi instituir o setor de auditoria interna, então, era algo que não existia e não tinha sido criado naquele órgão e a partir daí, a legislação foi se aperfeiçoando até o ponto de hoje a gente ter até várias publicações cuidando dessa questão de governança interna, a questão de gestão de riscos, a questão da conformidade, em um nível bem mais sofisticado do que era há alguns anos atrás.”

Quando indagados acerca de como se processou a inserção do controle interno e quais as interferências que esse processo sofreu, os participantes apontaram que a implantação dos controles se deu mediante exigência legal e normativa, conforme mencionado por um deles: *“[...] a inserção ocorreu no ano de 1993, após a realização do primeiro certame que incluiu o cargo de Auditor Interno na Instituição. E no ano de 2000, o Governo federal publicou o Decreto nº 3.591/2000 que versa sobre o Sistema de Controle Interno no Poder Executivo Federal. A partir do Decreto a Unidade de Auditoria Interna passou a ter mais relevância dentro da Instituição.”* Um dos participantes também contextualizou a estrutura dos controles internos antes e após sua implantação na instituição pesquisada. Ele apontou o seguinte:

“[...] naquela época era tudo feito no papel, então o controle era muito mais difícil porque não era informatizado; “essa brincadeira de informatizar”, como eu te falei, começou do meio para o fim década de 80. Nessa época, foi quando o Governo Federal, começou a se tornar cada vez mais presente, principalmente nas partes relacionadas a orçamento para que ficasse mais fácil dos órgãos de controle acompanhar. Só o que acontece, o pessoal tanto da rede federal de educação quanto dos órgãos de controle “teve” que se habituar a transição do papel para o eletrônico, e aí era necessário preparar os servidores para isso e isso levou um tempo.”

As interferências no processo de implantação dos controles internos indagadas no questionamento aos participantes, foram percebidas tanto no ambiente interno, quando na dificuldade de adaptação dos servidores, como no ambiente externo, mediante coerção normativa dos órgãos de controle externo, conforme apontou um dos participantes: *“Esse processo de inserção (dos controles internos) sofreu interferência do órgão de controle (CGU e TCU) que fiscalizaram todo o processo de implantação”.*

4.1.1.2 Estrutura - Geração de novos arranjos estruturais

As gerações de novos arranjos estruturais consistem na forma pela qual o trabalho é

dividido em tarefas diferentes e como essas são coordenadas (TOLBERT & ZUCKER, 1999).

Quando indagados acerca de como surgiu a ideia de inserir as práticas de controle interno nas ações da universidade pesquisada, os participantes responderam que essa inserção se deu mediante exigência dos órgãos de controle externo. Dois participantes apontaram que *“as práticas de controle interno surgiram através de exigências legais e da fiscalização dos órgãos de controle (CGU e TCU)”*.

Após a implantação dos controles internos na instituição pesquisada, um dos participantes destacou que esses controles passaram a *“preparar o caminho”* para que a CGU e o TCU pudessem atuar. Ele destacou o seguinte: *“a função dele é fazer, vamos dizer assim, um pré-trabalho para facilitar a vida da CGU, que, por sua vez, né?!; quando termina o trabalho dela cada ano, ela repassa os achados dela para o TCU; e o TCU faz o trabalho final.”*

Quando indagados acerca do envolvimento de instituições como, o Ministério da Educação (MEC), estarem envolvidas na implementação dos controles internos na universidade pesquisada, os participantes confirmaram que instituições como o MEC, dentre outras, estão sim, envolvidas com a implementação dos controles, inclusive, devido a dependência financeira da universidade para com essas instituições e para manter as atividades de ensino, pesquisa e extensão funcionando com eficiência, além do cumprimento de normas somente.

Um dos participantes afirmou o seguinte: *“Então a qualidade dos cursos, seja a análise das condições de oferta seja a questão do desempenho dos alunos, é feito por esses órgãos que também atuam como forma de controle, avaliando se os cursos estão “bem ou mal das pernas” e isso é avaliado periodicamente de 3 em 3 anos. Então o que acontece, essas instituições estão envolvidas na implementação do Controle Interno, pois nós também somos avaliados por outros ministérios pra saber se tudo está funcionando como o esperado, exigindo de nós um controle interno eficiente. Ou seja, não se trata mais de avaliar apenas o cumprimento ou não da lei, mas também se avalia a comunidade acadêmica como um todo e o impacto do desempenho da instituição e é nesse caso que as práticas de controle interno da universidade fornecem um mecanismo de feedback.”*

Quando indagados acerca de uma eventual pressão exercida pela sociedade, corpo docente ou quadro de servidores sobre a instituição, para que os controles internos fossem implementados, os participantes divergiram quanto a isso. Um deles informou que a maior pressão sofrida pela instituição para implementar os controles partiu dos órgãos de controle

externo.

Por outro lado, um outro participante informou o seguinte: “[...] a sociedade cobra transparência da Universidade através do SIC, através de movimentos populares de reivindicação; os professores também cobram por meio dos conselhos de centro e do CONSUNI.”

Os participantes também foram indagados acerca da data específica em que os controles foram implantados na instituição de ensino. Um dos participantes relacionou a data de implantação dos controles internos ao tempo em que a AUDIN passou a funcionar, que foi em meados de 2000. Um outro participante apontou “o final da década de 80, mediante as mudanças da Constituição”; e o terceiro participante afirmou que, além da data de início da atuação da AUDIN, os controles passaram a funcionar com a implementação do “COMGOV, comitê de governança e da comissão de conformidade (COMCONF)”.

Quando indagados se a instituição de ensino procurava se informar como a inserção dos controles estava funcionando, um participante apontou a Coordenação de Planejamento (CODEPLAN) e a AUDIN como responsáveis por coletar esse *feedback*, através da análise do cumprimento de metas do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) e de outros planos setoriais. Ele destacou o seguinte:

“[...] a CODEPLAN, por exemplo, tem como função verificar todo ano a gestão e dizer o que a gente fez ou não fez e essa Coordenação faz a ponte com todos os setores da instituição e aí a gente sempre compara com o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), dessa forma, é possível verificar se está funcionando. Há também o plano da própria auditoria interna, onde é possível também verificar esse funcionamento.”

Os participantes também foram indagados acerca dos principais atores envolvidos na implementação das práticas de controle interno. Sobre isso, um dos participantes apontou “o TCU, a CGU, a AUDIN, a sociedade, a comunidade acadêmica e a gestão da universidade”, como os principais envolvidos na implementação dos controles. Outro participante ainda destacou “os gestores de modo geral, [...] e o próprio Governo através das legislações e orientações” como principais autores envolvidos nesse processo.

4.1.1.3 Políticas e Procedimentos - Normalização de arranjos em políticas e procedimentos

Os novos arranjos organizacionais adquirem políticas e procedimentos específicos dentro da organização (TOLBERT & ZUCKER, 1999). Esses passam a serem

compreendido como “algo necessário” a partir do processo de normalização nas organizações.

Quando indagados acerca das políticas e procedimentos específicos decorrentes do controle interno na universidade pesquisada, um dos participantes afirmou que “*a AUDIN exerce as atividades de Avaliação e Consultoria que são realizadas a partir das ações incluídas no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT). Além deste documento que direcionam as ações das equipes de Auditoria, também possuímos nosso regimento interno que rege nossas atividades.*”

Os participantes também foram indagados acerca da adaptação da universidade para atender às novas estruturas criadas pela inserção do controle interno em seu ambiente organizacional. Sobre essa pergunta, um dos participantes afirmou que “*a maior adaptação ocorreu em decorrência das questões tecnológicas onde os servidores tiveram que se adaptar a todas as ferramentas necessárias para a boa execução dessas práticas*”. Outro participante destacou “*a criação dos comitês de governança, conformidade e correção*” como uma resposta de adaptação da instituição de ensino pesquisada.

4.1.2 Objetificação

Na objetificação, foram analisados o grau de institucionalização, por meio das práticas de controle interno, pois quanto maior o grau menor é a resistência e consequentemente maior é o consenso social, além da verificação de instituições similares, onde será analisado se há o monitoramento através da verificação de como funciona as práticas de controle interno em instituições semelhantes com o intuito de buscar ações legitimadas.

Na etapa de objetificação também foram analisados o espelhamento das formas organizacionais, por meio da difusão da estrutura do controle interno, considerando que as formas organizacionais se tornam mais legítimas quando se espelham. Outro ponto analisado foi a existência de defensores com interesse na estrutura, onde será analisado se há a presença de *champions* responsáveis pela definição clara dos problemas a serem corrigidos, bem como argumentos do novo arranjo estrutural formal com soluções.

4.1.2.1 Consenso Social

Quanto maior o grau de institucionalização, menor é a resistência e maior é o

consenso social sobre o valor da estrutura. Isso é o que afirma Tolbert & Zucker (1999) acerca dessa etapa do processo de institucionalização.

Quando indagados acerca de eventual resistência na inserção dos controles internos na universidade pesquisada, um participante afirmou que sim e dois afirmaram que não ocorreram resistências. O que afirmou ter havido, apontou o seguinte: “[...] *diria que por meio dos próprios servidores, pois, de modo geral, estamos acostumados a fazer o “feijão com arroz”, então gerar toda essa mudança quando chega uma exigência nova gera uma resistência, principalmente pelo fato de alguns servidores acharem que temos flexibilidade para certas coisas quando na verdade não temos, pois tudo nosso é regado é amarrado em lei, então as vezes as coisas não acontecem na velocidade que eles gostariam e isso gera uma resistência*”.

Por outro lado, um dos participantes que afirmou não ter havido resistências, apontou que *“a alta administração da IFE tem a ciência de que o controle interno trabalha em colaboração com a instituição no sentido de prevenir falhas administrativas, desvios de conduta e além disso, é um importante setor de consultoria que auxilia nas tomadas de decisão por parte da gestão”*.

Um dentre os participantes que também afirmou não ter havido resistência, limitou a inserção dos controles internos à Auditoria Interna implantada na universidade. Ele apontou o seguinte: “[...] *hoje chamada de Unidade de Auditoria Interna (AUDIN), foi aceita por todos os gestores, que inclusive houve, à época, realização de seminário para apresentar a Unidade de Auditoria e esclarecer sobre a importância das suas atividades.*”

Os participantes também foram indagados acerca de ainda haver resistência aos controles internos na universidade. Os participantes divergiram em suas respostas. O participante que afirmou haver comentou o seguinte: *“Ainda há, bem menos que no momento da inserção; até porque era tudo novo, mas há sim, pelo costume de se fazer sempre o mesmo, tornando difícil aceitar as novas práticas”*.

Um dos participantes que afirmou não haver resistência, apontou que “[...] *a nova Gestão vem contribuindo para demonstrar a importância que a Unidade de Auditoria Interna possui. Hoje a AUDIN; e a Gestão, estreitaram os laços e caminham no mesmo sentido: o da Governança, da gestão de riscos e do controle interno de forma mais eficiente e transparente*”. Grande parte dos apontamentos efetuados por esse participante limitou a atuação dos controles internos à AUDIN.

O outro participante que também afirmou não haver resistência apontou que a *“A alta administração da IFE tem a ciência de que o controle interno trabalha em colaboração*

com a instituição no sentido de prevenir falhas administrativas, desvios de conduta e além disso; é um importante setor de consultoria que auxilia nas tomadas de decisão por parte da gestão”.

Quando indagados acerca da existência de um consenso a respeito do valor da estrutura de controle interno implantada na universidade, os três participantes afirmaram existir esse consenso, inclusive o que apontou resistência durante e após a implantação dos controles. Sobre o consenso acerca do valor dos controles internos, um dos participantes também relatou que *“não posso dar uma certeza pois seria preciso fazer uma pesquisa de opinião em toda a universidade a respeito disso”.*

4.1.2.2 Monitoramento interorganizacional

O monitoramento interorganizacional consiste em análise das organizações concorrentes a fim de buscar ações legitimadas (TOLBERT & ZUCKER, 1999). No caso da IES pesquisada, ocorreu o seguinte:

Os participantes foram indagados acerca de quando os controles internos foram inseridos na agenda da universidade. Um dos participantes destacou que *“A Universidade decidiu inserir o controle interno na sua agenda desde a implantação da auditoria interna (AUDIN) e posteriormente com a implementação do COMGOV, comitê de governança e da comissão de conformidade (COMCONF)”.*

Quando indagados acerca da universidade ter buscado verificar como as outras universidades estavam inserindo e colocando em prática a temática em suas agendas, um dos participantes afirmou que *“sim, foi feita uma pesquisa a respeito disso em outras universidades”.* Os demais participantes apontaram que *“sempre há uma troca de conhecimento e informações entre as universidades”.*

4.1.2.3 Difusão da Estrutura

A difusão de estrutura consiste nas formas organizacionais que se tornam mais legítimas quando se espalham (TOLBERT & ZUCKER, 1999). No caso da IES pesquisada, a etapa da difusão de estrutura foi analisada a partir do seguinte:

Os participantes foram indagados acerca do controle interno estar presente nas ações da universidade pesquisada, além de estarem inseridos na mesma estrutura das demais temáticas dentro da instituição. Todos os participantes afirmaram que sim. Um deles

afirmou “[...] com certeza, até porque conforme mencionado temos exigências a respeito disso que devem ser cumpridas”.

Acerca da presença do controle interno nas demais temáticas da universidade, um outro participante destacou o seguinte: *“Todas as temáticas dentro da instituição perpassam de alguma forma pelo controle interno da IFE”*. Ademais, o terceiro participante atribuiu essa responsabilidade à AUDIN, ao mesmo tempo em que a apontou como *“[...] 3ª linha na Gestão”*.

4.1.2.4 Presença de *Champions*

A presença de *Champions* consiste na estrutura que promove a difusão das práticas de controle interno (TOLBERT & ZUCKER, 1999). No caso da IES pesquisada, a etapa do processo institucional correspondente a “Presença de *Champions*” foi analisada a partir do seguinte:

Quando indagados acerca da forma como a presença de atores que defendem a ideia das práticas de controle interno e buscam a perpetuação dessa estrutura são percebidas dentro da universidade, os participantes afirmaram que os controles são percebidos de maneira positiva. Um deles apontou que a perpetuação dessa estrutura ocorre *“através da atualização dos próprios servidores, busca do conhecimento aprofundado acerca do que deve ser feito, acerca da melhor maneira de se fazer”*.

Outro participante também atribuiu o protagonismo da perpetuação da estrutura de controle nas universidades ao seu quadro de servidores, ao relatar que o controle *“hoje é percebido de forma positiva, pois a tais autores colaboram para o atingimento das metas institucionais e pela minimização dos riscos de gestão”*.

O terceiro participante atribuiu esse protagonismo aos órgãos de controle externo (CGU e TCU), mediante o seguinte apontamento: *“Os órgãos de Controle Externo (TCU e CGU) são bastante atuantes dentro das Universidades. E sempre defendem as práticas da AUDIN reforçando a importância da sua atuação junto à Gestão. O resultado disto é visto nas Instruções Normativas e nos Acórdãos”*.

4.1.3 Sedimentação

Na sedimentação, foi analisada a relação positiva entre a institucionalização e os resultados, bem como se houve resultados positivos através da institucionalização das

práticas de controle interno na instituição.

Também foram analisadas a continuidade histórica da estrutura adotada, além de ter sido analisado se houve a continuação da estrutura de controle interno adotada ao longo do tempo; além da existência de baixa resistência, em que foi analisado o nível de resistência dos envolvidos com as práticas de controle interno, além de se a baixa existência facilitaria a perpetuação ao longo do tempo.

4.1.3.1 Resultados positivos

A etapa dos resultados positivos consiste na estrutura que promove uma relação positiva entre a institucionalização e os resultados (TOLBERT & ZUCKER, 1999). No caso da IES pesquisada, a etapa do processo institucional correspondente a resultados positivos foi analisada a partir do seguinte:

Os participantes foram indagados se as práticas de controle interno na universidade pesquisada estavam gerando bons resultados. Estes afirmaram que sim, as práticas de controle estavam gerando resultados positivos. Um deles afirmou o seguinte: *“Sim, está. Os resultados são relatados no RAINT e no relatório de gestão da IFE”*.

O segundo participante afirmou que *“[...] a AUDIN vem colaborando com a Gestão no sentido de evitar os desperdícios do dinheiro público, redução de custos, analisando os riscos que a Universidade corre, averiguando práticas ilegais e dando maior transparência e publicização aos atos dos Gestores”*.

O terceiro participante ainda relatou o seguinte: *“Está sim. Porque as pessoas estão sendo educadas acerca das práticas de controle interno ou porque entendem que têm que ser educadas para poder exercer bem o seu trabalho; ou até porque se não serão penalizadas, né?!; então de uma forma ou de outra, como hoje nós temos uma hiper divulgação, através das redes sociais dos órgãos de controle, então hoje as pessoas são bombardeadas com muito mais frequência do que era antigamente, então isso afeta tanto quem está no início da carreira como aqueles que estão no final. Logo, quem está num nível de gestão alto estão mais expostos e acabam sendo mais cobrados a cumprirem. Então, mediante essa cobrança, o cumprimento das práticas de controle interno eficaz traz resultados positivos no desempenho da instituição”*.

O último participante sinalizou que os bons resultados gerados pelo controle interno na universidade são consequência de penalidades que podem ser aplicadas em decorrência do descumprimento das práticas de controle, tanto por setores no âmbito interno da

universidade, como pelos órgãos de controle externo.

Quando indagados acerca de como viam o futuro do controle interno e quais os principais problemas atrelados ao controle na universidade, os participantes apresentaram uma visão otimista e apontaram que as práticas de controle interno estão avançando no que diz respeito a disseminação entre setores.

Um dos participantes que, limitou os controles internos à atuação da AUDIN, afirmou o seguinte: *“A expectativa de futuro é que a AUDIN consiga realizar um trabalho cada vez mais técnico e preciso, por meio de pessoal capacitado, de uma estrutura física e com meios tecnológicos que possam contribuir para que a Universidade consiga alcançar a sua missão junto à Sociedade”*.

“O que percebo que o futuro da AUDIN está se iniciando com a nova Gestão, abrindo a diálogo, aos conselhos e às assessorias e consultorias, tudo isto fará com que a Instituição caminhe para que possa antecipar os riscos de desvios de dinheiro público e/ou más condutas que possam ocorrer e assim poder utilizar o dinheiro público com mais eficiência”, prosseguiu o participante.

Dentre os problemas atrelados aos controles na universidade pesquisada, os participantes apontaram *“[...]problemas [...] relacionados a treinamento do pessoal para as novas práticas, lidar com resistências que venham a surgir e uso das ferramentas tecnológicas”*. Ademais, os outros participantes apontaram *“[...] problemas contratuais com empresas prestadoras de serviço; conflitos de interesses, acúmulo indevido de função...”, “[...] falta de diálogo com os gestores, ausência de capacitação para os auditores, ausência de infraestrutura para os trabalhos e a falta de integração entre a Audin e a Alta Gestão”*.

4.1.3.2 Continuidade da estrutura

A etapa continuidade da estrutura consiste na estrutura que promove continuidade histórica da estrutura adotada (TOLBERT & ZUCKER, 1999). No caso da IES pesquisada, a etapa do processo institucional correspondente a continuidade da estrutura foi analisada a partir do seguinte:

Quando indagados acerca da expectativa para que as práticas de controle interno figurassem como temática permanente na universidade, os participantes afirmaram acreditar na discussão permanente do tema. Um deles afirmou o seguinte: *“Sim. Isso não vai parar nunca, só vai se aperfeiçoar cada dia mais, é um processo sem volta até porque a população quer resultado”*.

O segundo participante acredita que os controles da universidade participante estavam “caminhando para esse sentido”, pois “[...] *os órgãos de controle estão tendo cada vez mais relevância*”. O terceiro participante corroborou a visão dos demais, por meio da afirmação de que os controles consistiam em “[...] *uma temática constante. [...] um imperativo da boa governança institucional*”.

4.1.3.3 Baixa resistência

A etapa “baixa resistência” consiste na estrutura que assegura a perpetuação da estrutura no tempo (TOLBERT & ZUCKER, 1999). No caso da IES pesquisada, a etapa do processo institucional correspondente a baixa resistência foi analisada a partir do seguinte:

Os participantes foram indagados acerca do grau de resistência dos atores envolvidos no processo de inserção das práticas de controle interno; e divergiram quanto as respostas apresentadas. O participante que limitou os controles à atuação da AUDIN, afirmou o seguinte: “*Atualmente, a AUDIN e a nova Gestão estão em harmonia*”.

Por outro lado, o segundo participante apontou que esse grau de resistência é “[...] *leve ou moderado*”, pois “[...] *na verdade, os autores sabem a importância que tem o controle interno e como ele colabora para a melhoria do desenvolvimento da instituição*”. O terceiro participante corroborou o segundo, mediante a seguinte afirmação: “*Percebe-se que, conforme o tempo passa, mais essa resistência vai diminuindo, pois as práticas de controle interno acabam se tornando disseminadas*”.

Quando indagados acerca do quão suficiente são os recursos humanos, financeiros, tecnológicos para manter as práticas de controle interno funcionando na universidade, os participantes também divergiram quanto as suas respostas. Um deles afirmou que sim, em contrapartida a outro que afirmou não serem suficientes; e ambos divergiram do terceiro participante que afirmou estar em processo de melhoria.

O participante que apontou os recursos como não suficientes afirmou o seguinte: “[...] *é necessário sobretudo mais recursos humanos especializados na área. Existe déficit de profissionais capacitados no setor de auditoria, comissão de conformidade e corregedoria, inclusive*”.

O participante que apontou a suficiência dos recursos estar em processo de melhoria, afirmou o seguinte: “*Devido ao Acórdão 3.312 de 2013 do TCU, foi identificada a insuficiência destas temáticas, mas a Chefe de Auditoria, juntamente com a nova Gestão estão sanando esta carência. Já conseguimos a ampliação da sala, possuímos 11 auditores*

no setor (entre ativos e cedidos) e estamos em fase de aquisição de equipamentos tecnológicos para equipe, que já foi atendida com uma parte”.

4.1.4 Legitimação

Na etapa da legitimação foram analisadas a conformidade com os requisitos legais, em que foram observados se a IES operou em conformidade com os requisitos legais, visto que uma organização legitimada é aquela que opera em conformidade com esses requisitos.

Também foram analisados se a existência de avaliação normativa positiva da sociedade e de seus *stakeholders* está sendo verificado, pois Tolbert & Zucker (1999) concordaram que uma instituição é apropriada quando ela obtém essa avaliação.

4.1.4.1 Legitimação Regulativa

Uma organização legitimada é aquela que é estabelecida e opera em conformidade com os requisitos legais (TOLBERT & ZUCKER, 1999). No caso da IES pesquisada, a etapa do processo institucional correspondente a legitimação regulativa foi analisada a partir dos seguintes aspectos:

Quando indagados acerca da legitimação das práticas de controle interno pela sociedade, mercado e governo como parte do serviço a ser ofertado pela universidade, os participantes concordaram que essas práticas já se encontravam bem compreendidas por aqueles agentes, ao menos no sentido de entenderem que eram importantes.

O primeiro participante afirmou que “[...] *observamos que a sociedade tem os órgãos de controle como representantes da fiscalização do dinheiro público*”, enquanto o segundo acrescentou à legitimação da importância desse entendimento para a melhoria da imagem da própria universidade perante aqueles atores. O terceiro participante afirmou que “[...] *as práticas de controle interno são vistas como temáticas muito importantes para a melhoria da imagem da Universidade perante o governo, a sociedade e o mercado pois, a partir disso, é transmitida maior confiabilidade para esses atores*”.

4.1.4.2 Legitimação Normativa

Uma organização é apropriada quando obtém uma avaliação normativa positiva da sociedade e de seus *stakeholders* (TOLBERT & ZUCKER, 1999). No caso da IES

pesquisada, a etapa do processo institucional correspondente a legitimação normativa foi analisada a partir dos seguintes aspectos:

Os participantes foram indagados acerca do impacto causado pelas práticas de controle interno na legitimidade da universidade. Dois, dentre os três participantes afirmaram que essas práticas servem para que as ações da instituição sejam planejadas; e como norte para que sejam executadas.

O primeiro dentre os dois participantes que apresentaram resposta positiva afirmou o seguinte: “[...] tais práticas buscam nortear o que foi planejado e organizado pela alta administração, de forma que os objetivos sejam atingidos com a execução das atividades, sem que haja desvios, erros ou fraudes no processo, transmitindo assim maior transparência e confiabilidade”.

O segundo participante afirmou que essas práticas “[...] meio que assegura as nossas ações uma vez que há um mecanismo de controle interno para acompanhamento da eficácia e desempenho”.

4.1.5 Isomorfismo

Práticas e formas de organização institucionalizadas são difundidas pela comunidade de agentes de um mesmo campo existem através do isomorfismo (TOLBERT & ZUCKER, 1999). No caso da IES pesquisada, a etapa do processo institucional correspondente a legitimação normativa foi analisada a partir dos seguintes aspectos:

Os participantes foram indagados acerca da universidade buscar se assemelhar às demais instituições que possuem o controle interno em seu planejamento e se existia preocupação, por parte dessa mesma universidade, em avaliar os casos de outras instituições quanto a eventuais problemas enfrentados e melhorias implantadas nos controles internos. Os três participantes afirmaram que sim, existe essa preocupação.

Um dentre os participantes afirmou haver a busca pela semelhança no que diz respeito a “[...] analisar as boas práticas de controle interno das instituições consideradas benchmarking para poder implementá-las” e um outro participante apontou que “[...] sempre buscamos nos informar em saber com outros gestores de outras instituições como está sendo inserido, quais são os próximos passos e etc.”.

Acerca da preocupação em avaliar os casos de outras instituições, um dentre os dois participantes afirmou que essa preocupação da universidade em relação a outras instituições “[...] é muito importante”, pois “[...] a troca de experiências com outras instituições [...]” é

[...] *forma de prevenir problemas internos*”.

4.2 Processo de institucionalização das práticas de controle interno analisados com o auxílio do Iramuteq®

4.2.1 Estatísticas textuais

As estatísticas textuais apontaram as palavras “*controle interno*” (Freq. = 81), “*universidade*” (Freq. = 63) e “*práticas*” como as mais evocadas nas entrevistas (Freq. = 40). Isso significa que o conteúdo decorrente dessas entrevistas se baseou em três pontos focais: controles, universidade e práticas, o que confirma os paradigmas centrais do estudo e a conexão entre eles.

Por outro lado, as palavras menos utilizadas pelos participantes foram “*órgãos de controle interno*” (Freq. = 2), “*unidade de controle interno*” (Freq. = 2) e “*unidade de auditoria interna*” (Freq. = 2). O que justifica o fato do controle interno e da auditoria interna terem sido abordados de maneira ampla, em sua grande parte, sem atribuição a um setor ou unidade específica da universidade.

Quanto a análise das estatísticas textuais por entrevistas, as palavras “*AUDIN*”, “*gestão*” e “*universidade*” foram as mais evocadas pelo participante 1. Na visão desse participante, os controles internos estavam limitados a atuação da AUDIN, que sempre ocorre em conexão com a Alta Gestão da universidade.

As palavras “*controle interno*”, “*universidade*” e “*sociedade*” foram as mais evocadas pelo participante 2. Esse participante concentrou a atuação dos controles internos na universidade de maneira ampla e destacou o papel dos controles em viabilizar a legitimação da universidade frente a sociedade e governo.

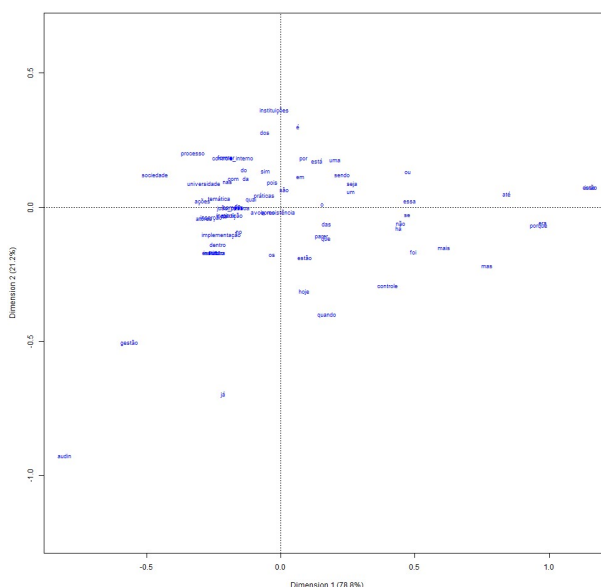
As palavras “*AUDIN*”, “*gestão*” e “*implementação*” foram as mais evocadas pelo participante 3, em que esse ele também relacionou, em parte, os controles internos a atuação da AUDIN, quando comparado ao participante 1. O participante 3 associou o funcionamento dos controles à gestão da universidade, especialmente, como consequência de uma implementação adequada, com o suporte adequado da gestão.

Tais resultados comprovam que o processo de institucionalização ocorre em todas as sociedades, mas comporta vários graus nos vários sistemas e subsistemas da vida social dentro da IES pesquisada.

4.2.2 Análise fatorial

A análise fatorial das palavras com maior nível de significância, em decorrência de terem sido as mais utilizadas, serão apresentadas na Figura 8 a seguir. A análise fatorial mostrou a forma como as palavras foram utilizadas pelos participantes ao longo dos questionamentos referentes as etapas do processo de institucionalização.

Figura 8 – Distribuição das palavras mais utilizadas no plano fatorial



Fonte: dados da pesquisa.

A Figura 8 mostrou que, grande parte das palavras utilizadas pelos participantes se concentrou no eixo do plano fatorial, o que aponta para percepções parecidas acerca das etapas do processo de institucionalização das práticas de controle interno na universidade. De acordo com as palavras “práticas”, “resistência”, “atores”, “temáticas” e “controle interno”, que se concentraram no centro do plano, o processo de institucionalização foi interpretado pelos participantes como um conjunto de práticas relacionadas ao controle interno, conduzidas por atores específicos (AUDIN) e que enfrenta resistência em alguns momentos.

Algumas etapas do processo de institucionalização foram compreendidas de maneira mais abrangente do que outras, o que revelou o fato de, apesar da universidade encontrar-se avançando nas etapas do processo de institucionalização (TOLBERT e ZUCKBERG, 1999), elas ainda não são totalmente compreendidas por parte dos agentes responsáveis pela sua execução.

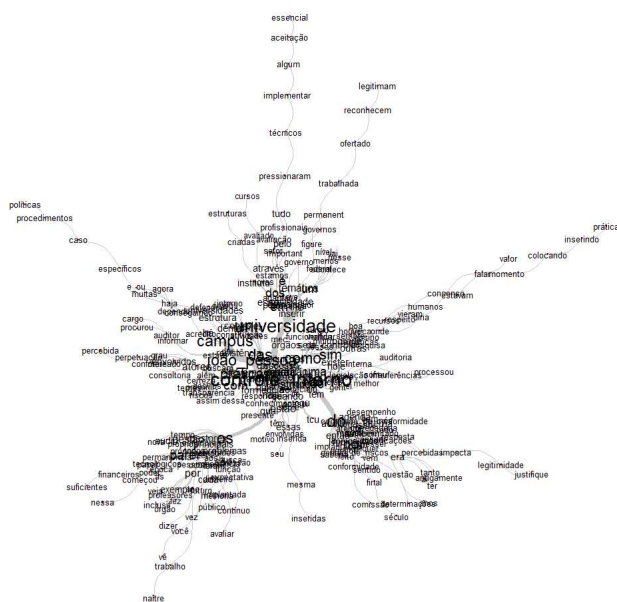
O processo de institucionalização das práticas de controle interno na universidade também pode ser representado por palavras como “*processo*”, “*sociedade*”, “*gestão*” e “*instituições*”. Tais palavras expressam como os participantes entenderam a sociedade, a gestão e as demais instituições: como elementos de suporte ao funcionamento dos controles. A prova disso é que todas essas palavras ocuparam posições mais afastadas do eixo central do plano fatorial.

O processo de institucionalização investigado na IES permitiu ser identificado a partir de uma definição de papéis, em que pôde se perceber a asseguração do funcionamento das normas gerando padrões de comportamento institucional definidos como legítimos em grande parte das situações.

4.2.3 Análise de similitudes

A análise de similitudes será apresentada na Figura 9 abaixo. Essa análise confirma as palavras centrais das entrevistas, o que também confirma, ao mesmo tempo, os pilares em que o processo de institucionalização das práticas de controle interno na universidade pesquisada está sustentado.

Figura 9 – Análise de similitude das palavras que expressaram os termos centrais do processo institucional



Fonte: dados da pesquisa.

A Figura 9 confirma, por meio da análise de similitudes, as palavras “controle interno” e “universidade” como os eixos do processo de institucionalização das práticas de controle. É exatamente desses termos que decorrem todas as ramificações de entendimento

dos participantes sobre esse processo.

De acordo com as ramificações apresentadas na Figura 2, o processo de institucionalização ocorre mediante a execução de “*políticas*” e “*procedimentos*” aplicados a “*casos*” “*específicos*”, que confirma a normalização de arranjos em políticas e procedimentos na universidade, como terceira subcategoria da etapa de Habitualização.

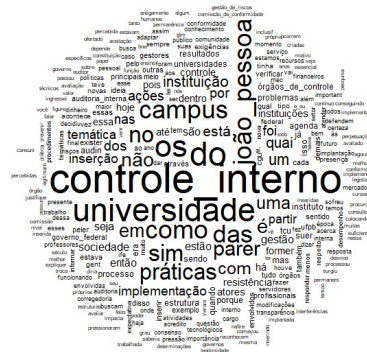
Outra ramificação mostra que esse processo também ocorre mediante “*estruturas*” “*criadas*” “*através*” de “*institutos*”, o que evidencia aspectos da geração de novos arranjos estruturais, como segunda subcategoria da Habitualização na institucionalização de práticas de controle na universidade.

Os termos “*justifique*”, “*impacta*” e “*legitimidade*” revelam aspectos das subcategorias da etapa de Legitimação, visto que, em dado momento, as práticas de controle interno servem como justificativa para que a universidade se apresente como mais controlada e mais responsável quanto ao uso dos recursos públicos e apuração de más condutas.

4.2.4 Nuvem de palavras

A Figura 10 a seguir apresenta a nuvem de palavras, que evidencia a intensidade com que as palavras foram mais evocadas pelos participantes entre as subcategorias e categorias do processo de institucionalização. Além de confirmar as palavras “*controle interno*” e “*universidade*” como elementos centrais desse processo, a nuvem de palavras também confirmou as ramificações evidenciadas na análise de similitudes, predominantemente relacionadas às etapas de Habitualização e Legitimação.

Figura 10 – Nuvem de palavras



Fonte: dados da pesquisa.

Os elementos “*controle interno*” e “*universidade*” consistiram em elementos centrais do processo de institucionalização das práticas de controle interno. Além dessas palavras, “*inserção*”, “*temática*”, “*implementação*”, “*ações*” e “*instituição*” foram evidenciadas com uma maior intensidade e remetem às palavras que representam as demais subcategorias, além das da Habitualização e Sedimentação.

Outras subcategorias puderam ser notadas a partir dos apontamentos dos participantes, como o Consenso Social, da categoria Objetificação; e a Baixa Resistência, da categoria Sedimentação.

Porém, os termos da nuvem de palavras, utilizados de maneira mais intensa (“*atores*”, “*estrutura*”, “*instituições*”, “*agenda*”, “*resistência*” e “*gestão*”), confirmam que os discursos dos participantes estiveram predominantemente distribuídos nas subcategorias das etapas da Habitualização e Legitimação, o que leva a conclusão de que o processo de institucionalização das práticas de controle interno na universidade pesquisada concentra-se predominantemente nessas categorias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse trabalho foi verificar como ocorre a institucionalização de práticas de controle interno em uma Universidade Federal Brasileira. Este foi alcançado na medida em que foram identificadas as categorias em que o processo de institucionalização das práticas de controle interno foi predominantemente executado na universidade pesquisada: Habitualização e Legitimação.

A Habitualização revela que as práticas de controle interno estão em fase de modificação do ambiente (Inovação), estruturação em que se discute a criação de novos arranjos estruturais (Estrutura), a partir da normalização de arranjos a partir de políticas e procedimentos, especialmente dos órgãos de controle externo (Normalização).

Por sua vez, a Legitimação faz com que os agentes responsáveis pela institucionalização das práticas as utilizam como ferramenta de legitimação para a sociedade, governo federal, ministérios e os próprios agentes internos. O objetivo é parecerem mais responsáveis quanto ao uso dos recursos públicos, apuração de más condutas e ilícitos, dentre outros.

A pergunta de pesquisa foi respondida na medida em que foi possível identificar como ocorria o processo de institucionalização das práticas de controle interno a partir da Teoria Institucional, sendo constatado em qual etapa o processo de institucionalização das práticas de controle interno a mesma se encontrava.

Esse estudo avançou no conhecimento na medida em que trouxe um esclarecimento acerca da institucionalização das práticas de controle interno na instituição, a partir da percepção dos gestores, permitindo que os mesmos tenham conhecimento do que ainda precisa ser feito ou se estão de fato no nível ao qual planejaram estar.

Além de contribuições para a própria gestão da instituição, o estudo também traz esclarecimentos para a academia acerca do processo de institucionalização das práticas de controle interno de uma Universidade Federal, sendo possível verificar como ela ocorre e como essas práticas são percebidas pelos gestores.

Como principais limitações do estudo encontram-se possível entedimento enviesado dos participantes por fazerem do quadro de servidores da própria instituição, bem como, o conflito de interesses no momento de falar sobre determinados pontos na entrevista.

Como sugestões de pesquisas futuras, pode ser verificado este mesmo processo em outras Universidades Federais ou até mesmo com outros níveis hierárquicos para perceber se há mudança na percepção.

REFERÊNCIAS

ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. **ABNT ISO: GUIA 31000:2018 – Gestão de Riscos: Diretrizes**, 2018.

ARAÚJO, Marcos Valério. **Tribunal de Contas: o controle de governo democrático – histórico e perspectivas**. Brasília: TCU, 1993.

ARAÚJO, Davi Jônatas Cunha. **Um estudo referente às constatações em relatórios emitidos pelas unidades de controle interno de municípios brasileiros a partir das perspectivas do COSO II**. 2015. Dissertação de Mestrado.

ARAÚJO, Francisco José. Influência dos controles internos no trabalho do auditor independente. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 4, n. 1, p. 50-54, 2013.

ARENS, Alvin A. et al. **Auditing and assurance services in Australia: an integrated approach**. Pearson Education Australia, 2007.

AS/NZS 4360. Standards Australia. **Risk Management**. Standards Association of Australia Strathfield, NSW, 2004.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3. ed., São Paulo: Atlas S.A., 1998

ATTIE, W. **Auditoria, conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.

BAPTISTA, M. N.; CAMPOS, D. C. de. **Metodologias de pesquisa em ciências: análises quantitativa e qualitativa**, 2. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2018.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v.12, n.24 , p. [149]-187, dez. 2005.

BITENCOURT, L. C. T., SILVA, I. A. **Análise dos controles internos utilizados no setor contábil: estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços contábeis de Caxias do Sul**. X Seminário de Iniciação Científica curso de ciências contábeis da FSG, v. 6, n. 1, 2016.

BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de Hábitos e Rotinas da Controladoria em Empresas do Estado de Santa Catarina. **Revista O&S**. Salvador, v. 15, n. 46, p. 153-174, 2008.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. *Auditoria*; tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

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.

BROWN, Nerissa C.; POTT, Christiane; WÖMPENER, Andreas. The effect of internal control and risk management regulation on earnings quality: Evidence from Germany. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 33, n. 1, p. 1-31, 2014.

BURNS, John. The dynamics of accounting change inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, auditing & accountability journal**, 2000.

BRYAN, Stephen H.; LILIEN, Steven B. Characteristics of firms with material weaknesses in internal control: An assessment of Section 404 of Sarbanes Oxley. Available at SSRN 682363, 2005.

CABRAL, R. A.; RIBEIRO, M. A. Análise dos apontamentos do TCE-MT nas contas públicas dos municípios da região médio norte do mato grosso. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v. 1, n. 2, p. 17-21, 2012.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 81, 2005.

CARLOMAGNO, Márcio C.; ROCHA, Leonardo Caetano. Como criar e classificar categorias para fazer análise de conteúdo: uma questão metodológica. **Revista Eletrônica de Ciência Política**, v. 7, n. 1, 2016.

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

CIALDINI, Alexandre Sobreira; NASCIMENTO, Roberto Sérgio. Controle da Execução Orçamentária. Orçamento Público: Planejamento, execução e controle. Universidade Aberta do Nordeste. Fundação Demócrito Rocha. Fascículo 12. Teresina: 2003.

COELHO, Márcio. **A essência da administração**. Saraiva Educação SA, 2017.

COLARES, A. C. V. Reestruturação e implementação de controles internos em uma empresa prestadora de serviços. **Revista Eletrônica Produção & Engenharia**, v. 8, n. 1, p. 666-678, Jul./Dez. 2016.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Controle Interno** - Estrutura Integrada: Sumário Executivo, tradução livre por PricewaterhouseCoopers. Brasil, maio de 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. Internal Control - Integrated Framework: Executive Summary. United States of America, 1992.

COOK, John; WINKLE, Gary. Auditoría financiera. 2002.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e pratica. São Paulo: Atlas, 2000.

D'AVILA, Marcos Zahler; OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins de. **Conceitos e técnicas de Controles Internos de Organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DALGLEISH, F.; COOPER, B. J.. Risk Management: Developing a framework for a water authority Management of Environmental Quality, v.16, n.3, p. 235-249, 2005.

DA SILVA, Pedro Gabriel Kenne. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto**, v. 2, n. 2, 2002.

DUTRA, Marcelo Haendchen; ZANETTE, Maicon Anderson; et al. Controles de gestão: uma contribuição ao estudo dos principais modelos. RACE, Unoesc, v. 8, n. 1, p. 87-112, jan./jun. 2009.

FENG, Mei; LI, Chan; MCVAY, Sarah. Internal control and management guidance. **Journal of accounting and economics**, v. 48, n. 2-3, p. 190-209, 2009.

FLORIANO, José Cebaldir; LOZECKYI, Jefferson. A importância dos instrumentos de controle interno para gestão empresarial. **Revista Eletrônica Lato Sensu–UNICENTRO**, 2008.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FUZINATO, Ronaldo Marques. Coso: modelo para gestão de risco em negócio. **Apostila apresentada no Seminário de Controles Internos promovido pelo IIR. São Paulo, 2004.**

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GROENEWEGEN, John. Who should control the firm? Insights from new and original institutional economics. **Journal of Economic Issues**, v. 38, n. 2, p. 353-361, 2004.

GUIMARÃES, Rafaela dos Santos. A importância do controle interno para o êxito das empresas. **Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília**, n. 127, 2001.

IIA - The Institute of Internal Auditors. **Declaração de posicionamento do IIA**: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. 2013. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/2-complemento-papeis-das-areas-de-gestao-de-riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf>>.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – Codification of International Standards on Auditing, Julho de 1994.

INTOSAI. **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector 2004**. Disponível em: <http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf>.

JANIS, Irving Lester. O problema da validação da análise de conteúdo. LASSWELL, H; KAPLAN, A. **A linguagem da política**. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1949.

JOSÉ FILHO, A.. A importância do controle interno na gestão pública. **Revista Diversa**, v. 1, n. 1, p. 85-99, 2008.

JUND FILHO, Sergio Lopes. **As novas doutrinas de administração pública e os seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais.** 2002. Tese de Doutorado.

KATAOKA, S. S., CRUZ, V. L., LIBONATI, J., MIRANDA, L. C., NASCIMENTO, S. G. O. de A. S. do. **Controladoria x auditoria interna: um estudo sobre as atividades de controle interno nas empresas de grande porte no estado de Pernambuco.** XVII Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte/MG, 2010.

KOVALSKI, F. M. **Sistema de controles internos: um estudo de caso aplicado a uma empresa de comércio e beneficiamento de cereais.** Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-graduação. Universidade Federal do Paraná. Curitiba – PR. 2017.

KRISHNAN, Jayanthi. Audit committee quality and internal control: An empirical analysis. **The accounting review**, v. 80, n. 2, p. 649-675, 2005.

LAKIS, V.; GIRIUNAS, L. The concept of internal control systems: theoretical aspect. **Ekonomika**. v. 91. n.2, p. 142-152, 2012.

LEE. T. A. The historical development of internal control from the earliest times to the end of the seventeenth century. **Journal of Accounting Research**, v. 9, n. 1, p. 150-157, 1971.

LIMA, H. M. A., MELO, F. A. de O., REIS, P. N. C., LIMA, C. C. de S., OLIVEIRA, V. M. de S., **Controle interno como ferramenta essencial contra erros e fraudes dentro das organizações.** IX Simpósio de excelência em gestão e tecnologia, 2012.

MAIA, M. S., SILVA, M. R. de, DUEÑAS, R., ALMEIDA, P. P. de, MARCONDES, S., CHING, H. Y. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v.1, n.1, p. 54-70, jan./abr. 2005.

MARÇOLA, C. (2014). Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. *Revista do Serviço Público*, 62(1), 75-87.

MARQUES, V. S., SBEGHEN, R. T., PALMEIRA, E. M. Controle interno em empresas de prestação de serviços: seus reflexos no planejamento e gestão financeira. **Revista Observatorio de La Economia Latinoamericana**, Brasil, junio 2016.

MARTIN, Kasey; SANDERS, Elaine; SCALAN, Genevieve. The potential impact of COSO internal control integrated framework revision on internal audit structured SOX work programs. **Research in Accounting Regulation**, v. 26, n. 1, p. 110-117, 2014.

MATHEWS, Clive MH; COOPER, Barry J.; LEUNG, Philomena. **A Profile of Internal Audit in Australia-1992.** Royal Melbourne Institute of Technology, Department of Accountancy, 1993.

MEGGINSON, L. C., MOSLEY, D. C., PIETRI Jr, P. H. **Administração: conceitos e aplicações.** São Paulo: Harper & How do Brasil, 1986.

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

MEYER, John W. The effects of education as an institution. **American journal of Sociology**, v. 83, n. 1, p. 55-77, 1977.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. **American journal of sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MORAES, José Cássio Fróes de. Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no banco do Brasil Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção. FLORIANÓPOLIS, 2003.

MORAES, Roque. Análise de conteúdo. **Revista Educação, Porto Alegre**, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

MORGAN, Glenn; WILLMOTT, Hugh. The "new" accounting research: on making accounting more visible. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 6, n. 4, p. 0-0, 1993.

MOTA, Andreyra Ferreira da Silva; DANTAS, José Alves. Avaliação da efetividade do Controle Interno pelas percepções da própria Administração e da Controladoria-Geral da União (CGU): O caso do Ministério da Saúde. 2015.

NEVES GARCIA, Francisco Aristides. Controle Interno: inibidor de erros. **Revista Pensar Contábil**, n. 2, 1998.

OLIVEIRA, Juliana Paiva de. **Controle interno como instrumento de fortalecimento da accountability: uma avaliação baseada no modelo coso no município de Vicência-PE**. 2012. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco.

OLSEN, Johan P.; MARCH, James G. El nuevo institucionalismo: factores organizativos de la vida política. **Zona abierta**, n. 63, p. 1-44, 1993.

PADILHA, F. B. **O controle interno como ferramenta de gestão: um estudo de caso em uma empresa de serviços**. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Regional do Noroeste do Rio Grande do Sul. Ijuí - RS. 2011.

PEREIRA, A. N.. Controles Internos Empresariais e Gestão: Visões e Importância-Uma Abordagem Exploratória. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 15, n. 3, p. 27-44, 2009.

PEREIRA, E. M., BRACALENTE, F., DINOFRÉ, M., & BERNARDINELLI, M. L. (04 de 12 de 2013). Fonai - MEC. Fonte: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS SERVIDORES INTEGRANTES DAS AUDITORIAS INTERNAS DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO: <http://www.fonai-mec.com.br/uploads/documentos/arq1371678360.pdf>

PEREIRA, J., LIMA, L. L. de, DUTRA, C. C. **Controles internos no departamento pessoal na gestão de passivos trabalhistas**. X Seminário de Iniciação Científica curso de ciências contábeis da FSG, v. 6, n. 1, 2016.

PINTO, A. R. P. Avaliação do controle interno do departamento financeiro de uma empresa comercial – estudo de caso. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, vol. III, n. 1, jan-jun/2006.

QUEIROZ, Marly Alfaia Simões et al. Controle interno e controladoria na administração pública: estudo nas universidades federais brasileiras. **Capital Intelectual**, v. 1, n. 2, p. p. 59-72, 2016.

RAE, Kirsty; SUBRAMANIAM, Nava. Quality of internal control procedures. **Managerial Auditing Journal**, 2008.

RESKE FILHO, Antonio; JACQUES, Elizeu de Albuquerque; MARIAN, Paulo David. O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. **Revista Sociais e Humanas**, v. 18, n. 2, p. 49-54, 2005.

REZENDE, Suely M.; FAVERO, Hamilton L.. A importância do Controle Interno dentro das organizações. **Revista de Administração Nobel**, Nº 03, p. 33-44, jan./jun. 2004.

RICHARDSON, V. J.; PETERS, G.F.; HAISLIP, J.Z. The effect of auditor IT expertise on internal controls. **International Journal of Accounting Information Systems**. n.20, p. 1-15, 2016.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. del P B. Metodologia de Pesquisa. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SCAPENS, Robert W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management accounting research**, v. 5, n. 3-4, p. 301-321, 1994.

SCAPENS, R.W. Doing case study research. In: HUMPHREY, C.; LEE, B. (Eds), *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind the Scenes View of Using Qualitative Research Methods*. **Oxford: Elsevier**, 2004, pp. 257-80.

SILVA, Rosimeri Carvalho. Controle organizacioanal, cultura e liderança: evolução, transformações, e perspectivas. **Revista de Administração Pública**, v. 37, n. 4, p. 797-816, 2003.

SILVA, S. M. C. (2016). Tetos de vitrais: gênero e raça na contabilidade no Brasil. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

SILVA, W. A. C., GOMES, M. C. de O., ARAÚJO, E. A. T. Controles internos determinantes para a eficiência na gestão do CEFET/MG. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v.6, n.1, p. 103-120, jan./abr. 2014.

SILVERMAN, D. (2009). *Interpretação de dados qualitativos: métodos para análise de entrevistas, texto e interações* (M. F. Lopes, trad.) Porto Alegre: Artmed.

SIMONA, G. D.; GHEORGHE, T. I.. Court of auditors—the assessment of internal control system in the public sector in Romania. Case study bihor county. **Annals of Faculty of Economics**, v. 1, n. 1, p. 925-930, 2012.

SOIN, Kim; COLLIER, Paul. Risk and risk management in management accounting and control. 2013.

SOUSA, Rossana Guerra; SOUTO, Saulo Diógenes Azevedo Santos; NICOLAU, Antonio Moreira. Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14, n. 31, p. 155-176, 2017.

SUDDABY, R. Challenges for institutional theory. **Journal of Management Inquiry**, v.19, pp. 14-20, 2010.

TANNENBAUM, Arnold S. Control in organizations: Individual adjustment and organizational performance. **Administrative science quarterly**, p. 236-257, 1962.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. *Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Disponível em:* <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.pdf>

VERSCHOOR, Curtis C. Best corporate citizens have better financial performance. **Strategic Finance**, v. 83, n. 7, p. 20-22, 2002.

VINNARI, E.; SKAEBAEK, P.. The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 27, n. 3, p. 489-526, 2014.

WARHURST, Christopher. Recognizing the possible: The organization and control of a socialist labor process. **Administrative Science Quarterly**, p. 470-497, 1998.

WARD, Stephen; CHAPMAN, Chris. Transforming project risk management into project uncertainty management. **International journal of project management**, v. 21, n. 2, p.97-105, 2003.

WILLIAMS, Chuck. ADM: Princípios de administração. **São Paulo: Cengage**, 2017.

WOODS, M.. A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 1, p. 69-81, 2009.

WRIGHT, Ronald MacEwan. **Internal audit, internal control and organizational culture**. 2009. Tese de Doutorado. Victoria University.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2015.

APÊNDICE A

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO- TCLE

O(A) Sr.(a) está sendo convidado (a) a participar da pesquisa intitulada: INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO EM UMA UNIVERSIDADE PÚBLICA: UMA ANÁLISE SOB O ENFOQUE DA TEORIA INSTITUCIONAL, desenvolvida por Sheila Alice Terto Gajadhar, aluna regularmente matriculada no curso de mestrado do programa de Pós-graduação de Ciências Contábeis (PPGCC) do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal da Paraíba, sob a orientação do professor Antônio André Cunha Callado.

Esta pesquisa integra a elaboração de uma dissertação para conclusão de curso de mestrado no Programa de Pós-Graduação de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba. O objetivo é investigar, com base nas teorias institucionais, como ocorre a adoção de práticas de controles internos da gestão, quais as dificuldades enfrentadas e os elementos impulsionadores de um ambiente de controle interno favorável em todo o âmbito da organização.

A abordagem metodológica adotada é qualitativa, com o uso de técnicas de análise de conteúdo, tendo como instrumento de pesquisa a conversação, por meio de entrevista com grupos, por pautas pré-definidas. Os encontros serão transcritos e integrarão a dissertação. As informações produzidas serão tratadas de forma confidencial, garantido o anonimato do Sr.(a).

A participação do(a) sr.(a) na presente pesquisa é de fundamental importância, mas será voluntária, não lhe cabendo qualquer obrigação de fornecer as informações e/ou colaborar com as atividades solicitadas pelos pesquisadores se não concordar com isso, bem como, participando ou não, nenhum valor lhe será cobrado, como também não lhe será devido qualquer valor.

Caso decida não participar do estudo ou resolver a qualquer momento dele desistir, nenhum prejuízo lhe será atribuído, sendo importante o esclarecimento de que os riscos da sua participação são considerados mínimos, os riscos são a possibilidade de constrangimento ao responder e a entrevista, sensação de desconforto do participante da pesquisa e constrangimento ou alterações de comportamento durante gravações da entrevista, para que isso não venha ocorrer será feito o procedimento de maneira privada, sem a presença de pessoas alheias ao estudo, enquanto que, em contrapartida, os benefícios obtidos com este trabalho serão importantíssimos e traduzidos em esclarecimentos para a população estudada.

Em todas as etapas da pesquisa serão fielmente obedecidos os Critérios da Ética em Pesquisa com Seres Humanos, conforme Resolução nº. 466/2012 do Conselho Nacional de Saúde, que disciplina as pesquisas envolvendo seres humanos no Brasil.

Solicita-se, ainda, a sua autorização para apresentar os resultados deste estudo em eventos científicos ou divulgá-los em revistas científicas, assegurando-se que o seu nome será mantido no mais absoluto sigilo por ocasião da publicação dos resultados.

O(A) pesquisador(a) responsável estará a sua disposição para qualquer esclarecimento

que considere necessário em qualquer etapa da pesquisa.

Eu, _____, declaro que fui devidamente esclarecido (a) quanto aos objetivos, justificativa, riscos e benefícios da pesquisa, e dou o meu consentimento para dela participar e para a publicação dos resultados, assim como o uso de minha imagem nos slides destinados à apresentação do trabalho final. Estou ciente de que receberei uma cópia deste documento, assinada por mim e pelo pesquisador responsável, como trata-se de um documento em duas páginas, a primeira deverá ser rubricada tanto pelo pesquisador responsável quanto por mim.

João Pessoa _____ / _____ / _____.

Pesquisador Responsável

Participante da Pesquisa

Contato do Pesquisador (a) Responsável:

Caso necessite de maiores informações sobre o presente estudo, favor ligar para a pesquisadora responsável: Sheila Alice Terto Gajadhar.

Telefone: (83) 98627-6665 ou e-mail: sheilalicegajadhar@gmail.com

Ou Comitê de Ética em Pesquisa do Centro de Ciências da Saúde da UFPB (83) 3216-7791 – E-mail: eticaccsufpb@hotmail.com

Atenciosamente, Sheila Alice Terto Gajadhar e Antônio André Cunha Callado.

APÊNDICE B

ROTEIRO DE ENTREVISTA/QUESTIONÁRIO

Quais as modificações percebidas na Instituição a partir da implementação do controle interno?

RESPOSTA:

Como se processou a inserção do controle interno e quais as interferências que esse processo sofreu? (Intervenções governamentais, sociais)? Explique

RESPOSTA:

Como surgiu a ideia de inserir as práticas de controle interno nas ações da Universidade - Campus João Pessoa?

RESPOSTA:

A Universidade depende de muitas instituições como o MEC e/ou o governo federal. Essas instituições estão envolvidas na implementação da Controle interno na Universidade - Campus João Pessoa?

RESPOSTA:

Em um instituto federal a aceitação da sociedade é essencial, a sociedade fez algum tipo de pressão? E os profissionais da Universidade? Por exemplo, os professores, técnicos e demais profissionais pressionaram a Instituição a implementar essa temática?

RESPOSTA:

Quando a Universidade - Campus João Pessoa decidiu inserir o controle interno na sua agenda?

RESPOSTA:

O instituto de procurou se informar de como essa inserção estava funcionando?

RESPOSTA:

Quais foram os principais atores envolvidos na implementação das práticas de controle interno?

RESPOSTA:

Quais as políticas e procedimentos específicos, caso haja, para o Controle interno no - Campus João Pessoa?

RESPOSTA:

A universidade teve que se adaptar para atender às novas estruturas criadas pela inserção do Controle interno no Campus João Pessoa? Se sim, como?

RESPOSTA:

Houve resistência na inserção do controle interno na Universidade- Campus João Pessoa? Se sim quais, e de onde vieram? E se não, qual o motivo?

RESPOSTA:

Hoje existe uma resistência interna ao controle interno na Universidade - Campus João Pessoa? De que tipo?

RESPOSTA:

Pode-se falar que dentro da Universidade - Campus João Pessoa há um consenso a respeito do valor da estrutura?

RESPOSTA:

Quando o instituto decidiu inserir o controle interno na sua agenda?

RESPOSTA:

Nesse momento buscou-se verificar como as outras Universidades estavam inserindo e colocando em prática a temática em suas agendas?

RESPOSTA:

O controle interno está sendo inserida ou está presente nas ações da Univerisade - Campus João Pessoa? Se sim, essas ações estão inseridas na mesma estrutura das demais temáticas dentro da Instituição?

RESPOSTA:

Dentro da Universidade de que forma é percebida a presença de atores que defendem a ideia das práticas de controle interno e buscam a perpetuação dessa estrutura?

RESPOSTA:

A presença das práticas de controle interno na Universidade - Campus João Pessoa está conseguindo dar bons resultados até agora, quais são os resultados?

RESPOSTA:

Como você vê o futuro do controle interno no - Campus João Pessoa? Quais os principais problemas que ocorrem?

RESPOSTA:

Há expectativa de que seja contínuo, ou seja, que as práticas de controle interno figurem como temática permanente nas ações da Universidade?

RESPOSTA:

Na Universidade - Campus João Pessoa, qual o grau de resistência dos atores envolvidos no processo de inserção das práticas de controle interno?

RESPOSTA:

Os recursos humanos, financeiros, tecnológicos são suficientes para permanência das práticas de controle interno na Universidade- Campus João Pessoa?

RESPOSTA:

A sociedade, o mercado, os governos legitimam as práticas de controle interno como temática a ser trabalhada na Universidade - Campus João Pessoa? Ou seja, esses atores reconhecem a temática (controle interno), como sendo parte do serviço ofertado a comunidade?

RESPOSTA:

A implementação das práticas de controle interno nas ações da Instituição impacta na legitimidade do instituto - Campus João Pessoa? Justifique sua resposta.

RESPOSTA:

A Universidade - Campus João Pessoa busca se assemelhar aos demais institutos que têm o controle interno em seu planejamento?

RESPOSTA:

Existe uma preocupação em avaliar os casos de outras instituições de ensino, os problemas enfrentados, as melhorias implantadas, nas quais já está implantada a temática?

RESPOSTA: