

## O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO EM NÚCLEOS DE CONTROLE INTERNO

*THE INSTITUTIONALIZATION PROCESS IN INTERNAL CONTROL*

Fernando Laerte Miranda de Carvalho<sup>1</sup>  
Evangelina da Silva Sousa<sup>2</sup>

**RESUMO:** Esta pesquisa teve como objetivo analisar o processo de institucionalização dos Núcleos de Controle Interno da administração pública do estado do Piauí. Para tanto, realizou-se investigação de abordagem qualitativa com dez servidores dos Núcleos de Controle Interno. Os dados coletados, por meio de entrevista semiestruturada, foram analisados com auxílio do software Atlas Ti, utilizando as técnicas de análise de conteúdo. Em relação ao campo organizacional, constatou-se que a estrutura organizacional do controle interno e as atividades dos núcleos sofreram inovações, tendo influência do Decreto n. 17.526/2017. Identificou-se um relevante nível de aderência às características da fase de habituação do processo de institucionalização. Os resultados indicaram que a fase de objetificação não foi totalmente atendida. Em relação à fase de sedimentação, identificou-se um nível de aderência parcial, tendo em vista que não há uma difusão da estrutura em sua forma completa, seja pela sua perpetuação ou pela sua propagação no ambiente. Os resultados acrescentam informações a respeito da institucionalização das atividades desenvolvidas nos núcleos de controle interno, auxiliando os órgãos e os seus gestores no que tange ao assessoramento e à tomada de decisões, com o intuito de implementar as melhores práticas e aprimorar o processo de governança, garantindo a regular execução dos atos de gestão e os resultados no que concerne à eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública.

**PALAVRAS-CHAVE:** Administração Pública Estadual. Controle Interno. Teoria Institucional.

**ABSTRACT:** *This research aimed to analyze the institutionalization process of the Internal Control Centers of the public administration in the state of Piauí. To this end, a qualitative investigation was carried out with ten employees from the Internal Control Centers. The data collected through semi-structured interviews were analyzed with the help of Atlas Ti software, using content analysis techniques. In relation to the organizational field, it was found that the organizational structure of internal control and the activities of the centers underwent innovations, influenced by Decree no. 17,526/2017. A relevant level of adherence*

---

<sup>1</sup> Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal do Piauí (UFPI). Auditor Governamental da Controladoria-Geral do Estado do Piauí (CGE-PI). Endereço: Prédio CGE/ATI - Av. Pedro Freitas, 1900 - São Pedro, Teresina - PI, 64018-900. E-mail: fernandocarvalho@cge.pi.gov.br.

<sup>2</sup> Doutora em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Mestre em Desenvolvimento e Meio Ambiente pela Universidade Federal do Piauí (UFPI). Docente do Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP) na Universidade Federal do Piauí. Endereço: Campus Universitário Ministro Petrônio Portella. Bairro Ininga - Teresina - PI - CEP: 64049-550 Teresina - Pi. Brasil. E-mail: evangelinasousa@ufpi.edu.br.

*to the characteristics of the habitualization phase of the institutionalization process was identified. The results indicated that the objectification phase was not fully met. In relation to the sedimentation phase, a level of partial adhesion was identified, considering that there is no diffusion of the structure in its complete form, either due to its perpetuation or its propagation in the environment. The results add information regarding the institutionalization of activities carried out in internal control centers, helping bodies and their managers with regard to advice and decision-making, with the aim of implementing best practices and improving the governance process, ensuring the regular execution of management acts and results regarding the efficiency, effectiveness and effectiveness of public management.*

**KEYWORDS:** *State Public Administration. Internal control. Institutional Theory.*

## 1 INTRODUÇÃO

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

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

As instituições são organizações legitimadas pela sociedade que concordam com as regras culturais e fornecem significado coletivo e valor a outras entidades. Isto ocasiona uma integração institucional com sistemas mais amplos (Trevisan *et al.*, 2012). As organizações possuem uma estrutura institucionalizada quando os membros de um grupo social consideram esta entidade necessária e eficaz. Assim, a institucionalização não se caracteriza apenas por processos racionais, mas também cognitivos e simbólicos, direcionando-se para as normas reconhecidas por este grupo (Tolbert; Zucker, 1998).

Portanto, uma instituição é resultado da ação humana e de interações desta com os contextos social, cultural, político, cognitivo e simbólico. Sob essa ótica, a Teoria Institucional (TI) contribui para a teoria das organizações e a gestão destas, na medida em que procura explicar os fenômenos organizacionais, demonstrando como e porque há a legitimação de estruturas e dos processos organizacionais (Fachin; Mendonça, 2003).

A partir da Teoria Institucional, foi possível explicar que o comportamento social é moldado por padrões desenvolvidos, por meio da interação entre sujeitos envolvidos (indivíduo-grupo e do grupo-indivíduo) e da incorporação de normas e regulamentos organizacionais visando à legitimidade. Os mencionados padrões inclinam-se a serem legitimados pela organização, por meio de regras e normas, pois são considerados eficazes para o funcionamento organizacional (Clegg; Hardy, 2006).

As investigações que contextualizam o tema de pesquisa conduziram à identificação e a construção da seguinte questão: Como se caracteriza o processo de institucionalização dos núcleos setoriais de controle interno na administração pública do estado do Piauí? Neste sentido, apresentam-se como objetivos: 1) analisar as práticas de inovação no campo

organizacional dos núcleos setoriais de controle interno; 2) investigar o processo de habitualização adotados pelos agentes dos núcleos setoriais de controle interno, 3) identificar o processo de objetificação nos núcleos setoriais de controle interno e 4) identificar o processo de sedimentação nos núcleos setoriais de controle interno.

Destarte, esta pesquisa propõe um aprofundamento na temática por compreender que há um campo empírico a ser explorado, em virtude da relevância do controle como uma das funções administrativas que envolve resultados, desempenho, confiabilidade das informações, manutenção da regularidade, da legalidade, da eficiência e da eficácia das atividades administrativas. Ademais, por conter vertentes intimamente ligadas à sociologia, por meio da Teoria Institucional é possível investigar vasta gama de fenômenos nas organizações (Tolbert; Zucker, 1999).

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Controle interno**

O controle interno na Administração Pública é um processo conduzido por agentes públicos no intuito de fornecer uma garantia razoável de que os objetivos das entidades estão sendo alcançados. Ao controle interno cabe garantir a regularidade da execução orçamentária, a programação governamental e o monitoramento dos resultados respectivos, além de criar circunstâncias imprescindíveis à eficácia do controle externo (Meirelles, 2020).

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

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

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

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

De acordo com o art. 10. do Decreto nº 17.526 / 2017, após oitiva da CGE/PI, os órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual devem instituir, estruturar e manter núcleos setoriais de controles internos, os Núcleos de Controle de Interno (NCI), os quais

contribuirão para o uso regular, eficiente, eficaz e efetivo dos recursos públicos. Seus integrantes são subordinados tecnicamente à CGE/PI (Piauí, 2017).

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

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

## 2.2 Teoria institucional

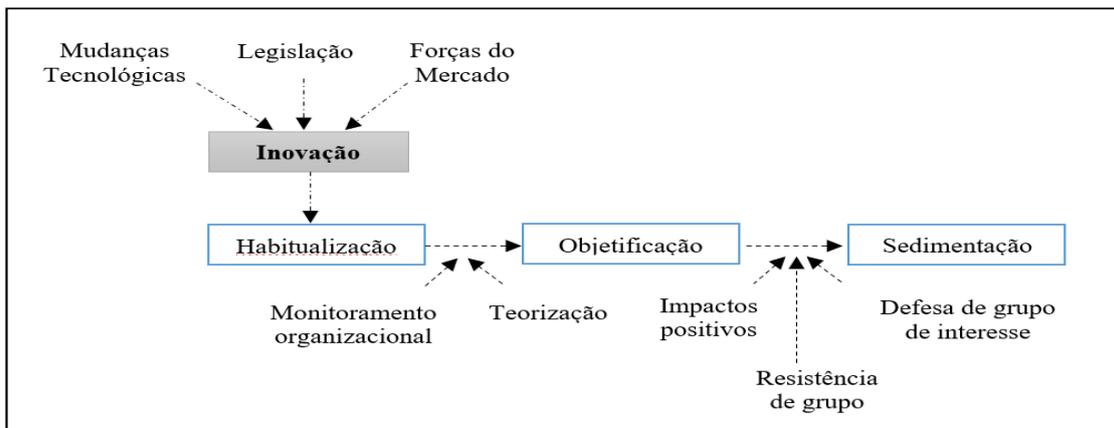
A teoria institucional salienta a importância das influências normativas e apresenta diversas perspectivas e abordagens com o intuito de explicar a estrutura organizacional (Tolbert; Zucker, 1999). No contexto dos estudos a respeito da mudança social e da comunidade, o campo organizacional é um conceito chave para a teoria institucional, erguendo-se como uma unidade essencial na associação dos níveis organizacional e societário (Dimaggio; Powell, 1983).

O processo de mudança e inovação no campo organizacional abrange a defesa de interesses dos envolvidos e fatores que impedem ou atrasam as transformações propostas pela inovação. Ou seja, os benefícios esperados podem ser diminuídos ou eliminados pela resistência (Guerreiro *et al.*, 2005; Pereira, 2012; Tolbert; Zucker, 1999). As mudanças tecnológicas, a legislação e as forças de mercado são consideradas as causas principais que levam as organizações à inovação. A primeira pode significar uma reorientação técnica ou tecnológica. A segunda representa arranjos jurídicos novos. A terceira está relacionada aos fatores econômicos (Guerreiro *et al.*, 2005).

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

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

**Figura 1** - Processos inerentes à institucionalização



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

Considerando-se que na fase de habitualização toma-se uma decisão pela mudança, o próximo passo é a objetificação - relacionada com as estratégias usadas para se implementar a inovação (Tolbert; Zucker, 1999) - envolvendo o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os decisores da organização a respeito do valor da estrutura e a crescente adoção pelas organizações com base nesse consenso. Após a aquisição de evidências, avalia-se o risco da inovação e da teorização, além da definição do suposto problema organizacional e a justificativa para o novo arranjo estrutural com o objetivo de solucioná-lo (Tolbert; Zucker, 1999; Guerreiro *et al.*, 2005).

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

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

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Realizou-se uma investigação utilizando a abordagem qualitativa e de tipologia descritiva e exploratória (Gray, 2012), por meio da realização de entrevistas semiestruturadas com servidores que atuam nos núcleos setoriais de controle interno, considerando os constructos da Teoria Institucional. Ademais, esta pesquisa possibilita investigar um fenômeno social, pois implica no entendimento da realidade social a partir das experiências dos indivíduos com tal realidade, devendo os fenômenos falarem por si (Gray, 2012).

Em relação à unidade de análise, Collis e Hussey (2005, p. 73) declaram que compreendem “as variáveis sobre o qual se coletam e analisam os dados”, assim, depreende-

## O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO EM NÚCLEOS

se que a unidade de análise são os constructos que envolvem o processo de institucionalização nos Núcleos de Controle Interno, enquanto as unidades de observação são os servidores que atuam em tais unidades administrativas.

O critério utilizado para realização das entrevistas foi o de acessibilidade (Vergara, 2003), tendo em vista que uma relação de profissionais foi indicada por representante da Controladoria Geral do Estado, buscando-se “uma facilitação de abertura ao pesquisador ao espaço onde se encontram os sujeitos” (Godoi; Mattos, 2010, p. 310). Todas as entrevistas foram presenciais e gravadas, mediante autorização dos entrevistados e realizadas no período de fevereiro a junho de 2023.

Realizaram-se entrevistas individuais com dez servidores, identificados nesta investigação a partir da codificação: E1 a E10, cujo perfil é apresentado no Quadro 1. Dentre os entrevistados, seis são mulheres e quatro são homens. No que concerne à experiência profissional, o mais experiente na área de controle interno atua na área há 14 anos, enquanto o servidor com maior experiência no NCI atua há 11 anos no setor. Percebe-se que a área de conhecimento predominante é a de Ciências Sociais Aplicadas, envolvendo Direito (4), Ciências Contábeis (2), Economia (1) e Administração (1).

**Quadro 1** - Caracterização dos sujeitos da pesquisa

Sujeito	Gênero	Idade	Escolaridade	Área de formação	Tempo de atuação na área de controle interno	Tempo de atuação no NCI
E1	Masculino	46	Superior Completo	Direito	3 anos	3 anos
E2	Feminino	59	Pós-Graduação	Direito e Medicina Veterinária	6 anos	4 anos e 6 meses
E3	Feminino	54	Pós-Graduação	Economia e Letras	14 anos	5 anos
E4	Feminino	39	Pós-Graduação	Ciências Contábeis	13 anos	11 anos
E5	Masculino	36	Pós-Graduação	Direito	3 meses	3 meses
E6	Feminino	27	Pós-Graduação	Direito	3 anos	2 anos
E7	Feminino	54	Superior Completo	Educação Física e Saúde Pública	10 anos	10 anos
E8	Masculino	50	Superior Completo	Ciências Contábeis	4 anos e 5 meses	5 meses
E9	Masculino	42	Superior Completo	Matemática	3 anos	4 anos
E10	Feminino	36	Superior Completo	Administração	5 meses	5 meses

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

O roteiro de entrevistas foi elaborado a partir da Teoria Institucional, compreendendo os seguintes constructos: campo organizacional, habitualização, objetificação e sedimentação, (Tolbert; Zucker, 1999; Dimaggio; Powell, 1983, 1991). Ademais, foi constituído em duas partes: a) envolvendo questões sobre os dados pessoais e profissionais dos entrevistados, e b) compreendendo questões sobre os constructos mencionados.

Os dados coletados foram analisados por meio da análise do conteúdo, utilizando-se da categorização (Bardin, 2011), a fim de conferir homogeneidade na análise dos dados. Além disso, foi concebido o Quadro 2 em que são apresentados os elementos constitutivos de análise.

**Quadro 2 - Coerência interna da pesquisa**

<b>Elementos constitutivos de análise</b>	<b>Objetivo da pesquisa</b>	<b>Questões</b>
Campo organizacional	Analisar as práticas de inovação no campo organizacional dos núcleos setoriais de controle interno.	Como era a atividade de controle interno antes da criação do NCI?
		Que novas práticas de controle interno você identificou a partir da criação do NCI?
Habitualização	Investigar o processo de habitualização nos núcleos setoriais de controle interno.	Em sua opinião, o controle interno do órgão ainda é visto como algo novo? Por quê? Diante de mudanças externas, a exemplo da legislação e de novas tecnologias, como você percebe a alteração da estrutura organizacional ou dos modelos de trabalho? Há algum tipo de consenso sobre o valor da estrutura do controle interno do NCI com núcleos de controle interno de outros estados? Há apoio institucional da CGE-PI?
Objetificação	Identificar o processo de objetificação dos núcleos setoriais de controle interno.	Você acredita que as finalidades do controle interno são conhecidas pela equipe? São realizadas ações nesse sentido na Instituição? De que forma você acha que a atividade é percebida na Instituição (Ex: fiscalizadora/punitiva/ corretiva /de orientação)? Por quê? O que contribui para essa situação? Em sua opinião, os benefícios que resultam do trabalho do controle interno são reconhecidos pelos gestores da Instituição? O controle interno influencia a tomada de decisão?
Sedimentação	Identificar o processo de sedimentação dos núcleos setoriais de controle interno.	Você acredita que há risco de descontinuidade do controle interno na Instituição? Por quê? Você acredita que há resistência em relação ao trabalho desenvolvido pelo controle interno? Que pessoas ou grupos apresentam essa resistência e de que forma? O que poderia ser feito para minimizá-la? Quais são os resultados esperados com o trabalho do controle interno? Você acha que esses resultados estão sendo obtidos?

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

As entrevistas foram transcritas e para subsidiar a análise de conteúdo utilizou-se do *software* Atlas.ti, que codifica os fragmentos da transcrição em unidades de registro e os resultados são evidenciados por meios de redes semânticas. As unidades de contexto e de

## O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO EM NÚCLEOS

registro decorrentes da análise do conteúdo, foram agrupadas a partir de quatro dimensões de análise: 1) campo organizacional, 2) habitualização; 3) objetificação e 4) sedimentação, conforme Quadro 3.

**Quadro 3 - Categorias analíticas da pesquisa**

<b>Categoria analítica</b>	<b>Unidade de contexto</b>	<b>Unidade de registro</b>
Campo organizacional	Características do campo organizacional	Atividade de controle incipiente
		Ineficiência
		Processo físico
		Análise manual
		Insegurança
	Práticas de inovação	Atividade de controle sistematizada
		Análise informatizada
		SINCIN
		Gerenciamento de riscos
		Segurança
Habitualização	Políticas, normas e procedimentos	Decreto de reestruturação
	Controle Interno (NCI) como Inovação	Incomoda
		Falta de conhecimento
		Unidade essencial
		Em aprimoramento
		Está na cultura do órgão
	Alteração da Estrutura	Treinamentos e capacitações
		Organização
		Alcance dos objetivos institucionais
		Efetividade e eficiência
Resistência		
Consenso a respeito da estrutura	Não houve alteração	
Objetificação	Teorização	Existe
		Não existe
		SINCIN
		Capacitação, treinamentos e cursos
		Integração com outras áreas
	Disseminação da estrutura	Corretiva
		Orientativa ou consultiva
		Punitiva
		Fiscalizadora
		Burocrática
Grau de consenso social	Legalidade ou regularidade	
	Melhoria da gestão	
	Roteiros, documentação e checklist do sistema	
	Reconhecimento pelo gestor	
Risco de descontinuidade do CI	Influência do controle interno na tomada de decisão	Aceitação e consolidação
		Desvalorização e falta de comprometimento
		Questão legal
		Questão política
		Questão de gestão
	Resistência social	Gestores

<b>Categoria analítica</b>	<b>Unidade de contexto</b>	<b>Unidade de registro</b>
Sedimentação		Pessoal menos qualificado
		Agentes públicos antigos
		Servidores em geral
	Impactos esperados	Segurança jurídica
		Relatório de gestão
		Análise e regularidade dos processos e contratações
		Transparência, eficácia e efetividade
		Resultados parciais
		Credibilidade
		Punibilidade

Fonte: Dados da pesquisa (2023)

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO

### 4.1 Campo organizacional

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

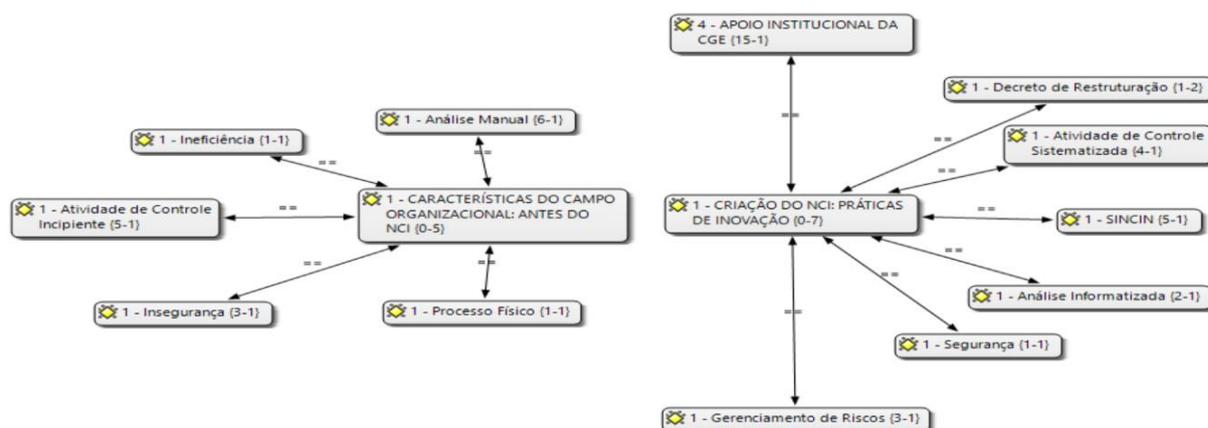
Nesse sentido, buscou-se nesta subseção, atender ao objetivo de analisar as práticas de inovação no campo organizacional dos núcleos setoriais de controle interno. Os relatos transcritos esboçaram um comparativo entre as características do campo organizacional antes e depois da criação do Núcleo de Controle Interno (NCI), consolidou duas unidades de contexto “Características do campo organizacional” e “Práticas de inovação” gerando a rede semântica apresentada na Figura 2.

Segundo cinco entrevistados, antes da criação do NCI, a atividade de controle era incipiente. Outro ponto de atenção diz respeito à análise manual dos processos e documentos que, por serem físicos, causariam ou estariam associados à ineficiência e à insegurança.

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

### Figura 2 - Características e inovação do campo organizacional

## O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO EM NÚCLEOS



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

A estrutura organizacional do Controle Interno (CI) e as atividades dos NCIs nos órgãos sofreram inovações, em parte devido à implementação do Decreto n. 17.526/2017, como revela o seguinte relato: “Antes da criação do NCI, a gente conseguia trabalhar com os relatórios. [...] Então, após a criação dos núcleos, com o novo Decreto de reestruturação, isso mudou. A gente conseguiu avaliar e trabalhar de forma objetiva [...] (E4).

Tal norma foi crucial para uniformização e sistematização do processo de controle, estruturando-o em torno de cinco componentes essenciais (ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; comunicação e monitoramento), os quais deverão cooperar mutuamente para o atingimento dos objetivos institucionais dos órgãos da Administração Estadual.

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

De modo geral, de acordo com os participantes, a estrutura organizacional do CI e as atividades dos NCIs nos órgãos sofreram inovações com a implementação do Decreto n. 17.526/2017. Tolbert e Zucker (1998) propõem que as inovações são provocadas por pressões da legislação, avanço tecnológico e forças do mercado. Embora o estudo do CI/NCI se faça no âmbito público, observou-se, por meio das respostas dos entrevistados, a presença de motivações para a habitualização na forma de forças de mercado. Isto é percebido na cobrança social e na importância dada por agentes de núcleos e gestores na procura por eficácia, efetividade e mais eficiência na realização das atividades dos NCIs ou dos respectivos órgãos.

Desta forma, os relatos dos entrevistados convergem com os resultados das pesquisas de Andrade (2020), Corbari e Macedo (2012) e Motta (2013) em relação à necessidade de ações nos órgãos públicos para uma melhor tomada de decisão e da correta aplicação do erário público, por meio de uma gestão eficaz e eficiente, com o apoio de sistemas de controles e gerenciamento de riscos.

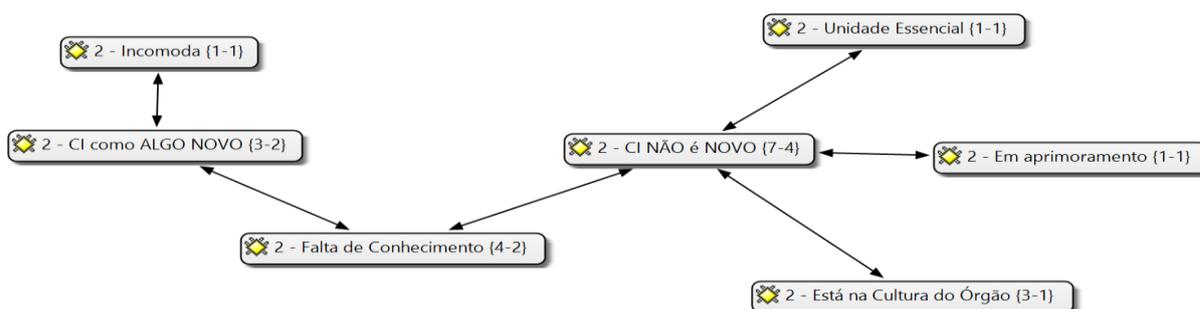
A partir do relato dos entrevistados, constatou-se que antes da criação do NCI a atividade de controle era incipiente, sendo realizadas análises manuais dos processos e de documentos que, por serem físicos, causariam ou estariam associados à ineficiência e à insegurança. Sob supervisão técnica da Controladoria Geral do Estado do Piauí (CGE-PI),

houve evidente avanço na sistematização e na normatização das atribuições dos procedimentos no Sistema de Controle Interno do Estado, além da informatização por meio do SINCIN, o qual assegurou a segregação de funções e a avaliação dos riscos.

#### 4.2 Habitualização

Os processos de habitualização dos núcleos setoriais de controle interno adotados pelos agentes foram categorizados a partir de duas unidades de registro denominadas “Controle interno como algo novo” e “Controle interno não é novo”, gerando a rede semântica exposta na Figura 3.

**Figura 3** - Fase de habitualização



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

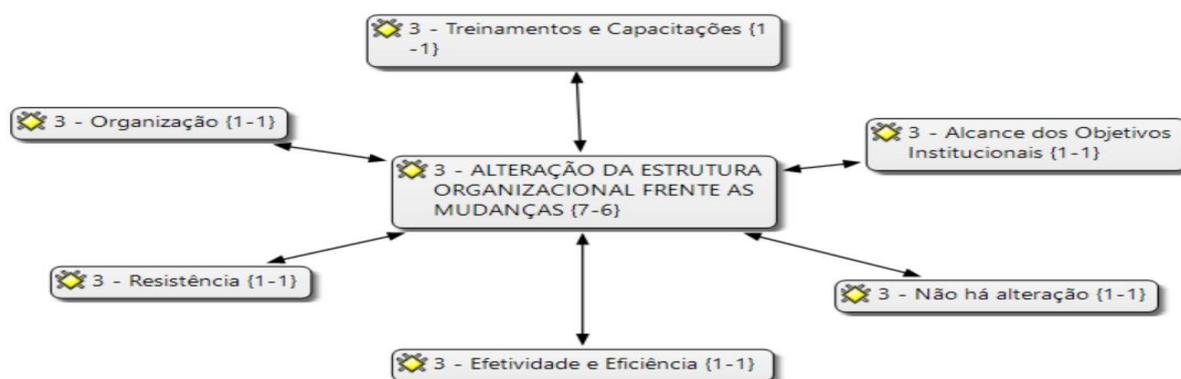
Quanto ao NCI como uma inovação, sete entrevistados declararam que o controle interno já existia, principalmente devido à cultura do órgão em possuir uma unidade responsável pelo controle interno: “[...] o sistema de controle interno não é algo novo, né, até porque já tem um certo tempo de implantação (E1)” e “ Não, porque é o núcleo de controle interno, ele já faz parte das rotinas do servidor, do serviço público” (E9).

Convém destacar que o valor do controle interno vem se consolidando, posto que é considerado uma ferramenta estratégica e gerencial, ao envolver processos e rotinas, de natureza contábil e administrativa, em prol das políticas institucionais e da proteção da integridade das informações contábeis e financeiras (Melo; Leitão, 2021).

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

A alteração da estrutura organizacional frente às mudanças foi percebida pelos entrevistados, conforme Figura 4. Segundo E2: “quando muda a legislação, ou há uma alteração na legislação que vai afetar a estrutura organizacional, imediatamente a Secretaria da fazenda absorve esse, isso, treina, capacita”.

Em busca de avaliar se há algum tipo de consenso sobre o valor da estrutura do controle interno do NCI com núcleos de controle interno de outros Estados, seis entrevistados não souberam responder, dois participantes alegaram não existir tal consenso e outros dois alegaram haver, sem, contudo, explicar tal fenômeno.

**Figura 4** – Alteração da estrutura organizacional

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Ao serem questionados sobre o apoio institucional da CGE-PI, os entrevistados declararam receber apoio por meio de capacitação, suporte técnico de auditores da CGE e da cessão de equipamentos. Tal apoio corrobora o comando de supervisão técnica do dispositivo do Decreto nº 17.526/2017. Desta forma, quanto aos NCIs em estudo, identificou-se um relevante nível de aderência às características da fase de habitualização do processo de institucionalização.

### 4.3 Objetificação

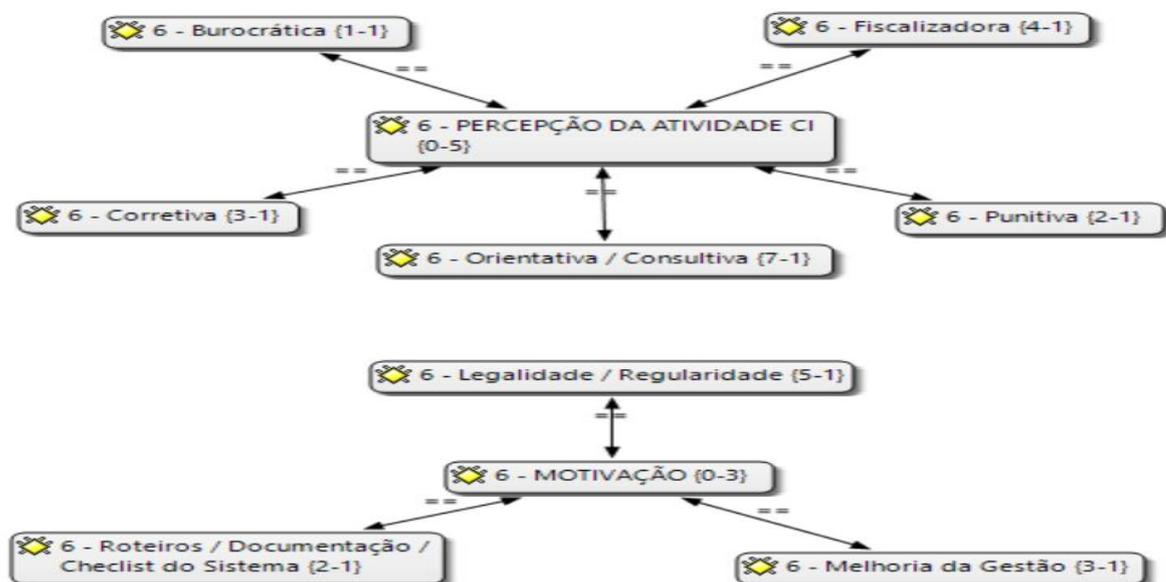
Na fase de objetificação, a norma passa a ser generalizada pelo seu significado intrínseco à estrutura normativa. Em relação à teorização, foram questionados se as finalidades do controle interno são conhecidas pela equipe e se as ações são realizadas neste sentido na Instituição. A subcategoria “Ações de conhecimento em controle interno” englobou três unidades de registro para exemplificar de que formas são realizadas estas ações: SINCIN, capacitação, treinamentos e cursos e integração com outras áreas.

Nove entrevistados afirmaram que as finalidades do controle interno são conhecidas pela equipe. Quanto às ações de conhecimento, quatro responderam positivamente, embora cada pasta trabalhe com estratégias diferentes, como treinamentos oficiais, reuniões presenciais ou em grupos da ferramenta de comunicação: “Sim, nós somos capacitados. Todas as vezes que nós solicitamos algum treinamento a Secretaria da fazenda imediatamente autoriza [...]” (E1). Quatro participantes negaram a realização destas ações de conhecimento: “Em relação à instituição, não. A iniciativa é do setor (E3).” “Ações na instituição ainda não são muito realizadas [...]” (E5).

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

No que concerne à disseminação da estrutura, procurou-se identificar de que forma a atividade de controle é compreendida ou percebida na instituição e o que contribui para essa situação. Os entrevistados apontaram duas respostas: “Percepção da atividade de controle interno” e “Motivação”, conforme rede semântica disposta na Figura 5.

**Figura 5 - Disseminação da estrutura do controle interno**



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Sete entrevistados percebem a atividade de controle interno na instituição como orientativa ou consultiva: “De orientação...” (E9), “Hoje, com essa consciência que se tem, esses treinamentos, a gente se considera orientadores. Mesmo assim é como se fosse, for pedagógico ali dentro sabe, a intenção não é punir ninguém” (E2).

Entretanto, no que pese a maioria perceber os trabalhos do NCI com tendência de assessoramento, no julgamento de alguns persiste um sentimento equivocado a respeito dessas atividades. As percepções de fiscalização, correção, punição e burocracia tiveram quatro, três, duas e uma citações, respectivamente. Alguns alegaram mais de uma percepção a respeito da atividade no núcleo, a exemplo do relato do E5: “Bom, na minha instituição, a forma que a gente mais é percebida é como fiscalizador ou punitivo”.

Em relação aos fatores motivadores de disseminação da estrutura, os entrevistados apontaram o caráter legal, o preventivo de irregularidades e a motivação por melhoria da gestão.

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

No que concerne aos benefícios resultantes do trabalho do controle interno, oito entrevistados concordaram com o reconhecimento pelos gestores: “[...]Os resultados do trabalho do controle interno são reconhecidos pelo gestor das instituições e influencia totalmente na tomada de decisão (E6)”, “[...] O reconhecimento pelo gestor é muito importante. Lá eles dão muito valor ao núcleo de controle interno, bastante. E eles não fazem nada sem consultar o controle interno nas decisões deles. [...]” (E7).

Apenas dois participantes expressaram opinião diversa. Interessante ressaltar que, com auxílio do Atlas.TI, foi possível observar que as duas opiniões negativas quanto à eficácia da estrutura se localizam exatamente nas únicas duas respostas da transcrição que

também negam que o controle interno influencia na tomada de decisão. O fato é percebido quando o E3 relata: “Eu acho que o trabalho do controle interno é desconhecido pelos gestores e ele não influencia na tomada de decisão”.

Outro aspecto positivo se revela, quando se questiona sobre a influência do controle interno na tomada de decisão. De forma análoga, detectou-se uma associação direta entre o reconhecimento do gestor e a tomada de decisão, como pode ser visto nos relatos: “Os gestores não fazem nada sem consultar o controle interno nas decisões deles. A gente sempre participa das reuniões, e a gente é sempre solicitado quando eles vão tomar alguma decisão (E7).” “Os resultados do trabalho do controle interno são reconhecidos pelo gestor e influencia totalmente na tomada de decisão.” (E6).

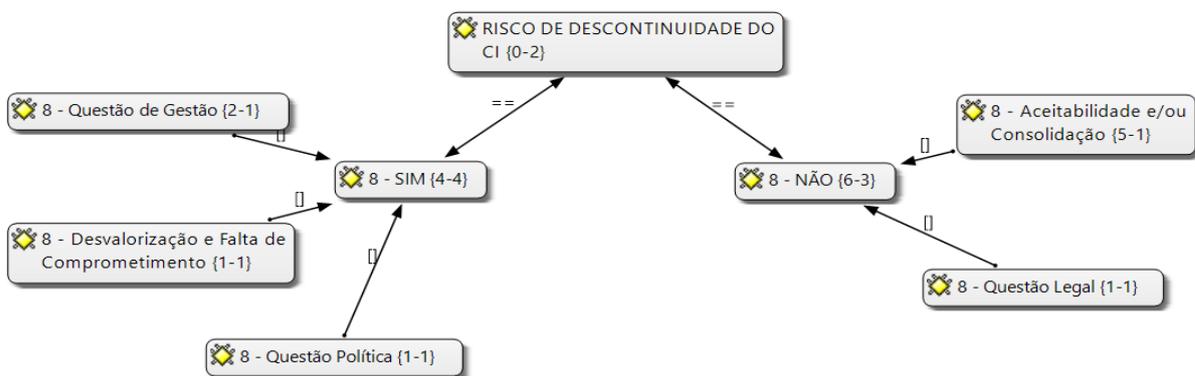
Na visão de Tolbert e Zucker (1998), o estágio de objetificação aborda uma suposta disseminação da estrutura a ser compartilhada, seguida de determinado grau de consenso social na organização. À vista disso, observa-se que os membros dos núcleos estudados percebem uma função orientadora predominante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

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

#### 4.4 Sedimentação

A categoria de análise “Sedimentação” interligou-se à unidade de contexto “Risco de descontinuidade do controle interno”, que se associou a três unidades de registro para justificar a ocorrência do risco: questão de gestão, desvalorização e questão política, e se relacionou com duas unidades de registro para justificar a não ocorrência de tal risco: aceitabilidade e/ou consolidação e questão legal, conforme Figura 6.

**Figura 6** – Risco de descontinuidade do controle interno



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Seis entrevistados creem na continuidade da estrutura (permanência da inovação) do NCI, ou seja, não avistam o risco de descontinuidade do controle interno, devido a sua aceitação e consolidação ou tendo em vista a exigência legal. Tais relatos corroboram o exposto na pesquisa de Lopes *et al.* (2020), ao comprovar que a existência de estruturas de

carreiras estáveis favorece a institucionalização de práticas, o que reduz as chances de descontinuidade deste processo nas mudanças de cargos de direção governamentais.

Por outro lado, quatro entrevistados enxergam o risco de descontinuidade do controle interno pelos seguintes motivos distintos: desvalorização, escolha da gestão e questão política.

Os indivíduos podem questionar racionalmente, ou não, as normas e as regras do ambiente organizacional. Contudo, a Teoria Institucional pressupõe que eles se preocupam com o amparo de seus interesses. De toda forma, a completa sedimentação depende da baixa resistência destes agentes que não concordam com a inovação (Tolbert; Zucker, 1998, 1999).

Ao serem questionados sobre a resistência em relação ao trabalho desenvolvido pelo controle interno, seis entrevistados declararam haver resistência ao trabalho do NCI seja por parte dos gestores da instituição seja pelo quadro de servidores, posto que há no quadro funcional agentes públicos com muito tempo de serviço e alguns com menor qualificação técnica. Tais relatos ratificam a pesquisa de Lisboa *et al.* (2018), ao classificarem as variáveis: insegurança ontológica, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e *decoupling* como fatores de resistência em uma instituição pública.

Quando inquiridos sobre o que poderia ser feito para minimizar a resistência ao trabalho no NCI, as ações propostas pelos entrevistados envolvem trabalhos de conscientização, orientação, capacitação e treinamento, convergindo com a pesquisa de Lisboa *et al.* (2018)

Tolbert e Zucker (1998) explicam que o processo de institucionalização completo passa pela conquista de resultados. Nesta lógica, buscou-se identificar junto aos agentes dos NCIs os resultados esperados com o trabalho do controle interno e se esses resultados estão sendo obtidos, gerando as seguintes unidades de registro: segurança jurídica, relatório de gestão, análise e regularidade dos processos e contratações, transparência, eficácia e efetividade e resultados obtidos parcialmente.

Comprovando-se os resultados obtidos, as instituições tendem a ter valorização por parte de seus apoiadores. Quanto ao assunto, reforçando a análise, a investigação de Boff *et al.* (2008) compreende que, para institucionalizar hábitos, normas e regras é necessário a aceitação da maior parte dos envolvidos e interessados, independentemente se estes apoiarem a alegada institucionalização.

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

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar o processo de institucionalização dos Núcleos de Controle Interno (NCIs) da administração pública do estado do Piauí, na perspectiva dos agentes destas unidades.

Em relação ao conhecimento e a análise das práticas de inovação nos NCIs, as mudanças tecnológicas, a legislação e as forças de mercado são consideradas as causas principais que levam as organizações à inovação. Constatou-se que a estrutura organizacional do controle interno e as atividades dos NCIs nos órgãos sofreram inovações, tendo influência do Decreto n. 17.526/2017. A influência das forças de mercado é percebida na cobrança social e na importância dada por agentes de núcleos e gestores na procura por

eficácia, efetividade e mais eficiência na realização das atividades dos NCIs ou dos respectivos órgãos.

Sobre a análise do estágio de institucionalização do controle interno, quanto às políticas, normas e procedimentos, com a publicação do Decreto n. 17.526/2017, evidenciou-se o avanço da normatização, da sistematização e da instituição de políticas e procedimentos padronizados no controle interno, mantendo-se o funcionamento das atividades organizacionais. A implantação deste novo modelo de controle permite ainda o suporte técnico dos auditores de carreira da CGE-PI junto aos NCIs.

Constatou-se que o controle interno não é visto como algo recente devido à cultura do órgão em possuir uma unidade responsável pelo controle interno. Houve alteração da estrutura frente às mudanças, relacionando vários motivos: treinamentos e capacitações, organização, alcance dos objetivos institucionais, resistência, efetividade e eficiência. Quanto ao apoio institucional da CGE-PI, constatou-se uma unanimidade junto aos núcleos, com ênfase no suporte técnico dos auditores de carreira da CGE. De acordo com os resultados alcançados, aferiu-se que a fase de objetificação não foi totalmente atendida.

Constatou-se baixa atividade de teorização (legitimidade normativa e cognitiva) por grupos de interesse dentro dos órgãos. Isso é compensado, em parte, pela atividade consistente de apoio institucional da CGE, órgão técnico supervisor junto aos NCIs que constantemente orienta e ministra capacitações, cursos e treinamentos. Isto revela a necessidade por grande parte dos órgãos em instituir ações próprias de conhecimento neste sentido, em todas as áreas institucionais, onde operam integrados ao CI setores organizacionais diversos.

No que concerne à disseminação da estrutura, observou-se que os entrevistados percebem uma função orientadora predominante na atividade de controle interno. Contudo, no julgamento de alguns ainda persiste um sentimento equivocado a respeito dessas atividades. Quanto ao consenso social a respeito da eficácia da estrutura, percebeu-se os benefícios que o NCI pode fornecer, principalmente no que toca ao seu cunho preventivo e o apoio à gestão na tomada de decisões.

Por fim, concernentes à fase de sedimentação, identificou-se um nível de aderência parcial às características da fase de sedimentação, tendo em vista que não há uma difusão da estrutura em sua forma completa, seja pela sua perpetuação ou pela sua propagação no ambiente.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, A. F. **Controle interno**. Curitiba: Contentus, 2020.

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

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

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

CLEGG, S., R.; HARDY, C. **Handbook de estudos organizacionais: modelos de**

**análise e novas questões em estudos organizacionais.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CORBARI, E.C.; MACEDO, J. J. **Controle interno e externo na administração pública.** Curitiba: InterSaberes, 2012.

DA SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 43 ed., Malheiros Editores, 2020.

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

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

GODOI, C. K.; MATTOS, P. L. C. L. Entrevista qualitativa: instrumento de pesquisa e evento dialógico. In: **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: Paradigmas, estratégias e métodos**, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GUERREIRO, R. PEREIRA, C. A., REZENDE, A. J. AGUIAR, A. B. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. **Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ**, v. 10, n. 1, 2005.

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

LOPES, G.B.; VALADARES, J.L.; AZEVEDO, R.R.; BRUNOZI JÚNIOR, A. C. Evidências de isomorfismo e *decoupling* na gestão de controladorias municipais do estado de Minas Gerais. **Avanços na Contabilidade Científica e Aplicada**, v. 13, n. 2, pág. 89-111, 2020.

LISBOA, F. V.; LUZ, I. P.; VENDER, F.F.; LUNKES, R.J. Fatores de resistência no processo de implementação de um modelo de avaliação de desempenho em um órgão público. **Revista Gestão Organizacional**, v. 11, n. 3, pág. 92-109, 2018.

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

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

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

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

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

TEIXEIRA, J. C., CABRAL, A., BRAGA, R. E. C.; Soares, R. T. **O processo de institucionalização da atividade de auditoria da controladoria geral do município de fortaleza: uma análise incipiente sob o enfoque da teoria institucional**. In: Anais do XXXI Encontro Anual da ANPAD, Rio de Janeiro, 2007.

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

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

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

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**, 4. ed., São Paulo: Atlas, 2003.