

**INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA: um estudo no Instituto Federal de Alagoas à luz da Teoria Institucional**

**MARIA DO ROSÁRIO DA SILVA**  
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO (UFRPE)

## **INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA: um estudo no Instituto Federal de Alagoas à luz da Teoria Institucional.**

### **1. INTRODUÇÃO**

A Administração Pública tem passado por mudanças estruturais ao longo do tempo. Pode-se apontar que tal processo se iniciou com a promulgação da Lei nº 4.320/1964, a qual rege o setor público e suas peculiaridades, no que se refere à elaboração e ao controle dos orçamentos da União, dos Estados, do Município e do Distrito Federal (BEZERRA, 2015).

A Reforma do Estado nos anos 1990 também contribuiu para esse processo de mudanças, uma vez que teve como intuito modernizar o Estado e melhorar o funcionamento do setor público, almejando atender à demanda da globalização e visando a substituir uma administração burocrática por uma administração gerencial (BRESSER PEREIRA, 1998). Tal Reforma foi reforçada pela Emenda Constitucional de nº 19, de 04 de junho de 1998, conhecida como a reforma administrativa que instituiu a gestão gerencial no setor público (TEIXEIRA *et al.*, 2007).

Na visão de Paula, Amorim e Vasconcelos (2017), a Reforma do Estado, além de trazer mudanças administrativas, inovou ao inserir a profissionalização da gestão pública e procurar inovar em termos de eficiência, eficácia, efetividade e qualidade na prestação dos serviços públicos. Nesta perspectiva, tal modernização pode ser vista como uma intensificação dos sistemas de controle, de forma que sua abrangência vai além dos registros contábeis (GOMES *et al.*, 2013).

Ainda conforme os autores há de se destacar que no Brasil, no setor público, um dos maiores problemas enfrentados consiste exatamente na falta de controle, os quais, na maioria das vezes, relacionam-se com corrupção, improbidade, desvio de dinheiro, fraudes, despreparo profissional, dentre outros fatores que acabam causando má administração e uma baixa credibilidade no sistema público (GOMES *et al.*, 2013).

Por sua vez, Almeida *et al.* (2001) afirmam que a responsabilidade dos gestores públicos em frente a um órgão público é cada vez maior, necessitando de apoio não apenas de uma contabilidade tradicional que realize registros, mas de um sistema completo que possibilite uma visão multidisciplinar. Nesta perspectiva, a Controladoria Pública surge com uma abordagem estratégica e modelagem informacional, que permite auxiliar os gestores no processo de prestação de contas e tomada de decisão.

Alinhado a esse novo paradigma, Castro (2015) informa que a Controladoria, na esfera da Administração Pública Federal, é um órgão central que tem como objetivo exercer a supervisão técnica, realizar orientações normativas e atividades de correição com o auxílio de um Sistema de Controle Interno e Auditoria Interna. Com isto, sua atuação fortalece as ações de controle no âmbito da administração indireta federal, na qual se enquadram os Institutos Federais de Ensino (IFE), objeto de estudo escolhido para se fazer a abordagem desta problemática.

Em se tratando das atividades de Auditoria Interna, foco desta pesquisa realizada junto ao Instituto Federal de Alagoas (IFAL), sua aplicabilidade está conforme o art. 74 da Constituição Federal (CF) de 1988, com a função de comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, assim como proceder à avaliação dos resultados no tocante à eficiência, eficácia e economicidade, relacionados à gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal (BRASIL, 1988).

A adoção de um sistema de controle interno determinada pela CF 1988 foi reforçada pela promulgação da Lei Complementar nº 101/2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que deu ênfase às atividades de Auditoria Interna, haja vista ter estabelecido premissas básicas para todos os entes públicos, quanto ao planejamento, controle, transparência, prestação de contas, assim como, a divulgação detalhada em relatórios sobre a execução orçamentária e financeira (OLIVEIRA *et al.*, 2006; BRASIL, 2000a). Segundo os autores, a LRF passou a requerer dos gestores públicos uma postura perante todos os níveis da Instituição (estratégico, tático e operacional), havendo a necessidade de se implantar um controle capaz de atender tanto aos aspectos legais previstos em lei, quanto aos gerenciais, além de realizar o acompanhamento a fim de verificar se tais atividades estão sendo realizadas e institucionalizadas.

Partindo-se do princípio de que a LRF responde por transformações institucionais no setor público, pelas quais são introduzidas novas práticas de controle interno, importa saber como elas se tornam institucionalizadas. Para Beuren e Zonatto (2014), com a LRF, a implementação de um sistema de controle interno tornou-se mais do que obrigatória, o que implica conhecer como aconteceu esse processo. Neste particular, Tolbert e Zucker (1999) entendem que a busca da consolidação institucional de uma inovação percorre os processos de habitualização, objetificação e sedimentação, que se iniciam com a introdução e formalização de novos arranjos estruturais, passam pela difusão, que é a teorização da prática adotada (objetificação) e sua legitimação perante os atores neles envolvidos (sedimentação), cuja trajetória não é linear nem cronológica, embora se sedimente e ganhe estabilidade.

Assim, como dito anteriormente, o foco recai no desenvolvimento das atividades de Auditoria Interna e na discussão de sua importância como auxílio no processo de controle e gerenciamento no setor público, ante os instrumentos legais e institucionais em vigência. Para tanto, nesse percurso histórico, toma-se o caso do IFAL, no qual se pergunta: **se as atividades de Auditoria Interna que nele se desenvolvem já alcançaram a devida institucionalização e que benefícios podem ser apontados para esta organização e seus servidores, à luz da Teoria Institucional?**

Assim, o objetivo da pesquisa consistiu em fazer uma análise do processo de institucionalização das atividades de Auditoria Interna desenvolvidas no IFAL, na percepção dos profissionais que nela atuam, considerando os preceitos da Teoria Institucional.

O estudo foi realizado junto aos auditores do IFAL, tomando a proposição de Tolbert e Zucker (1999), que estudam o processo de institucionalização, o qual está relacionado com a continuidade histórica da reciprocidade de ações tornadas habituais por determinados tipos de atores (tipificações) e, em particular, em sua transmissão para novos membros que, na falta de conhecimento de suas origens, passam a considerá-los como garantidos ou dados como certos (*taken-for-granted*) na organização.

A título de justificativa da escolha do IFAL como unidade de estudo desta temática ligada às atividades de Auditoria Interna, verificou-se que não há trabalhos que se reportem a esta instituição no campo de conhecimento da pesquisa contábil no setor público e da própria Teoria Institucional, de modo que se espera contribuir para o melhor conhecimento da realidade nela encontrada.

Na consecução do artigo, buscou-se fazer a contextualização da problemática proposta, seguida pelo referencial teórico, utilizando-se conceitos, definições e fundamentação que dão suporte à pesquisa. Em sequência, apresenta-se a metodologia utilizada com os procedimentos e métodos adotados, visando atingir ao objetivo estabelecido, os quais permitiram obter os resultados alcançados e sua análise. Encerra-se com as

considerações finais, que evidenciam os frutos do trabalho, suas limitações e sugestões para pesquisas futuras.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1. Auditoria na Administração Pública Federal**

Como já referido, o art. 74 da Constituição Federal de 1988 aborda as finalidades da Auditoria Interna no âmbito da Administração Pública, que trata da comprovação da legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, bem como da avaliação de resultados no que tange à eficiência, eficácia e economicidade, relativos à gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal direta e indireta quanto à aplicação dos recursos públicos (BRASIL, 1988).

Para Paula (1999), a Auditoria Interna é um órgão de controle que precisa dispor de máxima liberdade para acompanhar o desempenho de suas atividades, sendo responsável por acompanhar e fiscalizar o comportamento das atividades organizacionais ou institucional, tendo em vista a confiabilidade das informações e registros contábeis realizados pelo controle interno.

Segundo Chaves (2011) no âmbito do Poder Executivo Federal, como órgão, a Auditoria Interna (AI) realiza a checagem nas atividades desenvolvidas pela gestão pública, tendo como orientação um determinado período de tempo e o cumprimento das exigências legais dentro das instituições, estando assegurado pelo Decreto nº 3.591/2000, que dispõe também sobre os sistemas de controle interno.

Já no contexto contábil, a Auditoria Interna é regulada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em sua Resolução nº 986/2003 CFC (2003), alterada pela Resolução CFC n.º 1.329/11 CFC (2011), a qual mudou a sigla e a numeração da Norma Brasileira de Contabilidade-NBC T 12 para NBC TI 01, norma técnica de contabilidade que estabelece e trata dos conceitos, regras e procedimentos da Auditoria Interna, além de conceituar e definir seus objetivos (CFC, 2011), da seguinte forma:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos (CFC, 2011, p. 10).

Assim, conforme exposto, é possível identificar que a Auditoria Interna está estruturada em procedimentos com enfoque técnico, direto e sistemático, direcionados para a realização e fiscalização de suas atividades na busca de acrescentar valor aos resultados da instituição, além de recomendar soluções a erros e desconformidades encontradas nos relatórios, auxiliando assim, no processo de gestão dos controles internos.

Castro (2015, p. 449), contribui ao afirmar que a Auditoria Interna está alinhada na busca de:

Avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como, a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal (CASTRO, 2015, p. 449).

Para o autor, a preocupação da Auditoria Interna relaciona-se com os controles administrativos, haja vista, seu propósito de garantir que os objetivos da organização sejam alcançados da forma mais eficiente possível (CASTRO, 2015).

Franco e Marra (2000) entendem que a busca por informações realizada pela auditoria deve ser feita com base em documentos normativos, livros de registros, inspeções para obter confirmações de informações, internas e externas, dentre outras, sempre objetivando o controle do patrimônio, a mensuração e exatidão dos registros contábeis.

Ante esse conjunto de atividades, o papel da Auditoria Interna veio assumir maior relevância na Administração Pública Federal após a isenção da Instrução Normativa Conjunta do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Controladoria Geral da União IN nº 01, de 10 de maio de 2016 (BRASIL, 2016), a qual aponta que a Auditoria Interna deve agir de forma independente em suas atividades de avaliação e de consultoria, bem como assessorando, e supervisionando as organizações públicas na mitigação dos riscos e no alcance das metas e objetivos traçados pela alta direção (PAULA; AMORIM; VASCONCELOS, 2017).

Conforme se observa, são constantes as mudanças nas estruturas de auditoria no setor público, cuja abordagem pode ser feita por meio da Teoria Institucional, com aplicações direcionadas para a área de contabilidade, para a qual se desenha um arcabouço voltado para o estudo do campo do processo que ocorre com o surgimento e difusão de novos construtos organizacionais, com destaque para o processo de institucionalização (HASSAN; VOSSelman, 2010).

## **2.2. A Teoria Institucional e o Processo de Institucionalização**

Conforme Gomes *et al.* (2013), toda organização constitui uma estrutura, a qual trabalha em função de objetivos e metas comuns pré-estabelecidos, estando sob sua responsabilidade estar estruturada, mas pronta para viver com mudanças, sem que haja obstáculos para o desenvolvimento e execução de suas atividades.

Contudo, os autores destacam ainda que, para que seja denominada de instituição, torna-se necessário que esta funcione de forma contínua e esteja consolidada na sociedade. Assim, é importante que as organizações aprendam a lidar com as mudanças de mercado, sociais e governamentais, assimilando e indo ao encontro com o processo de aprendizagem organizacional.

Nessa perspectiva, as mudanças dentro de uma organização seguem um padrão comportamental, em que se verifica haver outras organizações de características semelhantes, inclusive no desenvolvimento de suas atividades e atitudes parecidas, no intuito de alcançar o mesmo sucesso. Tal procedimento é conhecido como isomorfismo (CARAIOLA; MACHADO DA SILVA, 2008).

Segundo os autores, o isomorfismo está relacionado com o conjunto de ações, práticas e rotinas estruturadas, as quais são adotadas por organizações que atuam em um mesmo segmento. De acordo com este raciocínio, as organizações tendem a se tornarem legítimas, o que se configura como processos de institucionalização que ocorrem no contexto onde estão inseridas (CARAIOLA; MACHADO DA SILVA, 2008).

Fala-se de isomorfismo institucional como um fenômeno produzido pela difusão de idéias, práticas e modelos de estruturas organizacionais que vão se disseminando e assumindo formas semelhantes no seio das organizações, de modo que o coração da abordagem

institucional mostra-se fundamental para explicar como tais processos acontecem e se entrelaçam (DiMAGGIO; POWELL, 1983).

Para identificar e compreender a presença do isomorfismo institucional no processo de institucionalização, sobretudo o que envolve a internalização de novas práticas e rotinas, sabe-se que tanto um como o outro estão relacionados, seja de forma teórica ou empírica. O que implica focalizar isomorfismo e institucionalização como processos conjuntos, cuja análise tem bases ligadas à construção social da mudança, em que as regras são alteradas e novos regulamentos são introduzidos para responder às demandas e sobreviver a um ambiente em mutação (BATAGLIA; PELLEGRINO, 2014).

A busca por achados que caracterizem a existência de isomorfismo conduz à percepção de que, por seu intermédio, pode-se reconhecer se algo é ou está se institucionalizando, como explica Bondy (2009). Assim, efeitos observáveis da institucionalização devem ser considerados como elementos hábeis de pesquisa.

Neste artigo, explora-se os mecanismos de isomorfismo propostos por DiMaggio e Powell (1983) que delineiam cada um deles: a saber: a) isomorfismo coercitivo – a organização é obrigada a se estruturar devido às pressões externas exercidas por governo ou organizações com maior influência, posta no mesmo ambiente, ou até mesmo por novas formas culturais da sociedade; b) isomorfismo mimético – consiste na imitação de práticas, normas, procedimentos, rotinas e etc., seguidas por outras organizações que atuam em um mesmo segmento de atividade; e por fim, o c) o isomorfismo normativo – que se constitui na legitimidade da organização, adquirida por meio da divulgação e aceitação social de suas atividades, as quais são desenvolvidas com o auxílio de normas.

No que concerne à abordagem institucional, na visão de Conceição (2002), a principal medida recai na definição de instituição, suas origens, desenvolvimento e reconhecimento no meio social. Para Hodgson (2006), as instituições são sistemas de regras sociais estabelecidas e incorporadas que estruturam interações sociais. Nessa definição estão compreendidos termos que abrangem leis, normas, padrões comportamentais, organizações, empresas ou mercado.

Scott (1995) expande um pouco mais esta orientação, ao afirmar que uma instituição pode ser uma estrutura ou conhecimento, com uma base que aborda disposições regulatórias, ou até mesmo a imposição de atos por força de lei, com o intuito de guiar o comportamento dos indivíduos que ali atuam, de forma a realçar sua credibilidade, além de criar valor, em termos de ideias, hábitos e procedimento ali inseridos. Conforme o autor, com o passar do tempo, tais ideais alcançam a organização como um todo e também a sociedade através da cultura, rotinas e estruturas.

Em se tratando deste assunto, Jepperson (1991) define instituição como uma dada ordem social ou padrão que atingiu certo grau de institucionalização, em que o estado ou propriedade dele resultante caracteriza o processo que foi desenvolvido, sendo que o Institucionalismo constitui uma estratégia que discute sua aplicação em termos de teoria e prática. Um padrão institucional produzido em um contexto social expressa o que indivíduos e grupos pensam, acreditam e seguem no mesmo sentido, compartilhado ao se tentar alcançar um estado ou padrão.

Para Selznick (1972), a institucionalização é um processo que acontece dentro de uma organização e que, ao longo do tempo, reflete sua história, de forma particular, para aqueles que ali já atuaram. Isso é referendado por Furlanetto (2008, p. 57), para quem “a institucionalização de uma determinada forma organizacional reflete um padrão de agir

assumido com o passar do tempo, o qual acaba sendo legitimado dentro da própria organização como do ambiente externo”.

Seguindo este raciocínio, Gomes *et al.* (2013) indicam que, indivíduos, grupos e até mesmo as próprias organizações, possuem valores e apresentam padrões e normas distintos, que se respaldam nos ideais na sociedade. Nessa perspectiva, a união das características de uma sociedade, com as proposições e premissas nela inseridas, convergem para a obtenção de resultado para a sociedade, como defendido pela Teoria Institucional.

A propósito, Zucker (1987, p. 443-464) entende que a Teoria Institucional consiste em:

Fornecer uma visão rica e complexa das organizações. Nessa teoria, as organizações são influenciadas por pressões normativas, às vezes provenientes de fontes externas, tais como o Estado, outras vezes decorrentes de dentro da própria organização. Sob certas condições, essas pressões levam a organização a ser orientada por elementos legitimados por procedimentos operacionais padrão, para a certificação profissional e a exigência, que muitas vezes têm o efeito de direcionar a atenção de desempenho da tarefa (ZUCKER, 1987, p. 443-464).

Tolbert e Zucker (1999), por sua vez, sugerem que o estudo voltado para o processo de institucionalização tem o intuito de desenvolver implicações lógicas, tendo como base a Teoria Institucional, para qual contribuem com a proposição de que há uma série de estágios, qual seja, a) habituação; b) objetificação; e c) sedimentação, os quais devem ser entendidos como um processo contínuo, dinâmico e historicamente constitutivo.

No que concerne ao estágio de habituação, as autoras compreendem que se trata do período em que a organização está iniciando o processo de desenvolvimento de seus procedimentos padronizados, para a manutenção e bom funcionamento das atividades na organização (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Novos arranjos estruturais geralmente são adotados em resposta a um problema da organização, considerando que também outra organização de seu campo talvez o tenha enfrentado. Para Gomes *et al.* (2013, p.38), nesta fase, as organizações têm o objetivo de “formalizar as atividades operacionais, tomando por base os problemas que surgem do decorrer da administração, a fim de solucioná-los”.

Em princípio, somente quando se objetivam as condições necessárias para a emergência de uma instituição é que se pode falar de habitualização e seus desdobramentos (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Inclusive, esse fenômeno da difusão pode ser associado ao isomorfismo, como já observado por DiMaggio e Powell (1983), para quem as organizações que têm problemas similares adotam soluções já testadas por outras organizações que as disseminam. Quanto ao estágio de objetificação, sua principal característica consiste na divulgação da estrutura no ambiente institucional, ao qual são propagados e compartilhados os procedimentos e práticas desenvolvidas, podendo chegar, caso progrida, até à própria sedimentação (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Na visão de Gomes *et al.* (2013, p.38), o estágio de objetificação é representado pelo:

Monitoramento repercutido entre as organizações concorrentes, esforçando-se para aumentar a competitividade por meio de reestruturação, que, por sua vez, deverá passar por obstáculos menores, tanto pelo fato da aplicação do “pré-teste” como pela visão dos gestores e decisores sobre os custos e benefícios observados, em outras organizações (GOMES *et al.*, 2013, p.38).

Em certa medida, isto promove a estabilidade e permanência da organização que vai criando hábitos e internalizando os valores transmitidos a todos os membros. Pressupõe-se

que as atividades estão institucionalizadas (e sedimentadas) dentro da organização, até chegar à esfera da sociedade. Isto quer dizer que as práticas, valores e procedimentos se encontram aceitos e dados como certos. Nesse sentido, a fase de sedimentação implica a disseminação da estrutura organizacional, de forma abrangente e em estreita correspondência com regras e procedimentos necessários à obtenção de suporte social (GOMES *et al.*, 2013).

### 3. MÉTODO DE PESQUISA

Como visto no referencial teórico, a natureza das instituições, o processo de institucionalização e o institucionalismo apresentam-se como componentes válidos para uma abordagem exploratória e descritiva, que deve levar em conta a existência de níveis diferenciados no contexto social e organizacional, sendo que as características a serem investigadas precisam ser delimitadas conforme os objetivos traçados no estudo. Neste caso, pretende-se fazer uma análise do processo de institucionalização das atividades de Auditoria Interna desenvolvidas no IFAL e que benefícios podem ser apontados para esta organização e seus servidores.

Assim, visando atender aos requisitos epistemológicos deste estudo institucional, procurou-se orientar a metodologia com a busca de mais informações que pudessem subsidiar o pesquisador no contato com o tema, em busca de maior familiaridade e profundidade (GIL, 2010; SANTOS, 2000). Isto foi feito no levantamento bibliográfico e escolha do estudo de caso.

Conforme Martins (2000) um estudo mais aprofundado e detalhado sobre um objeto, permite que se realize maiores incursões sobre as particularidades da unidade focalizada, razão pela qual se optou por analisar apenas o Departamento de Auditoria Interna do IFAL, entrando-se em contato com os auditores efetivos e atuantes nesta área institucional.

Para esse grupo profissional foi aplicado um questionário que foi elaborado tendo como base o modelo de Paula (2006), que estudou o processo de criação e institucionalização da Controladoria Geral do Município (CGM) de Fortaleza-CE. O questionário foi dividido em duas seções (1 e 2). Na primeira, buscou-se identificar o perfil dos respondentes, quanto à formação acadêmica/qualificação profissional e tempo de experiência na função de auditor. Na segunda, procurou-se identificar se as atividades do Departamento de Auditoria Interna do IFAL estavam institucionalizadas, com base em perguntas fundamentadas na literatura estudada, principalmente os preceitos encontrados em Tolbert e Zucker (1999).

É importante frisar que, na fase de elaboração do questionário, foi realizado um pré-teste balizado pela teoria aplicada, com um profissional da área proposta neste estudo, porém, não incluído na amostra da pesquisa. Isto contribuiu para a assertividade e coerência dos questionamentos levantados, uma vez que foi possível identificar falhas existentes, eliminando e ampliando itens, possibilitando uma reformulação do questionário, conforme orientador por Marconi e Lakatos (2010).

Em seguida, iniciou-se o processo de coleta dos dados por meio do referido questionário, composto por perguntas abertas e fechadas, de múltipla escolha, os quais foram enviados via *e-mail*. Em relação ao quantitativo de perguntas, na seção 1 (identificação do perfil dos respondentes), nove questões foram formuladas, enquanto que, na seção 2, o foco recaiu no processo de institucionalização, chegou-se a 15 questões.

O universo da pesquisa constituiu-se de seis auditores, sendo que um deles foi consultado para a realização do pré-teste, restando cinco profissionais, aos quais constituíram a amostra não-probabilística da pesquisa, que foi realizada no mês de julho de 2018.



## **4. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

### **4.1 Análise do Perfil dos Respondentes**

O perfil dos profissionais respondentes, todos atuantes no Departamento de Auditoria Interna do IFAL, foi traçado mediante questões vinculadas ao sexo, idade, função que exerce, e se já exercia cargo de gestão, formação acadêmica, nível de instrução.

Os dados obtidos informaram que predomina o sexo masculino (quatro respondentes), estando os respondentes concentrados na faixa etária dos 47 anos de idade, em média. Sobre a função exercida, levou-se em conta a existência de algumas nomenclaturas para o cargo, tais como: auditor adjunto e auditor suplente, dentre outras. No caso do IFAL, constatou-se existir, de forma unânime, a função de auditor, não considerando outras funções de hierarquia superior ou inferior.

Em relação às experiências anteriores na função de gestor, tais como: diretor, superintendente, gerente, e etc., verificou-se que nenhum dos respondentes desempenhou função semelhante. Assim, isto caracterizou um perfil de profissionais com experiência mais técnica e pragmática, podendo-se inferir que a função em si, exige esse tipo de “canha”, não se afastando a suposição de que profissionais que já trabalharam em atividades de gestão tendem a contribuir para um bom relacionamento entre os colegas de trabalho.

Além disto, entende-se que o desenvolvimento das atividades de auditoria interna pode fluir de forma mais rápida e afetar o processo de institucionalização, sobretudo porque é sabido que, no estágio de habituação, por conta das exigências coercitivas impostas pela legislação brasileira. Como visto nas seções precedentes, houve curto período de tempo para se colocar em prática as recomendações legais, o que deve ter requerido bom entrosamento entre os servidores do IFAL, com diálogos persuasivos visando quebrar as naturais resistências que a situação deve ter apresentado.

Com referência à formação acadêmica, todos informaram ter, no mínimo, um curso de graduação, de sorte que se obteve os seguintes resultados: Ciências Contábeis (três respondentes), Administração (um respondente) e Economia (um respondente). Isto mostrou que os profissionais devem ter contribuído para que houve avanços no estágio de habitualização e objetificação, haja vista que essa fase se caracteriza pela introdução de procedimentos e práticas inerentes às atividades de auditoria interna, para as quais os respondentes detinham competência e conhecimento, podendo desempenhar com eficácia, tarefas ligadas à verificação, correção e fiscalização dos registros contábeis e demais atividade de controle no âmbito do IFAL.

Esse nível de escolaridade também foi reforçado pelo grau de instrução dos servidores da Auditoria Interna denotar a presença de especialistas (quatro respondentes) e um com mestrado na área. É plausível dizer que o cargo de auditor no IFAL está bem servido em termos de formação e capacitação profissional, o que corrobora as pesquisas de Marçola (2011), Monteiro (2015) e Paula, Amorim e Vasconcelos (2017) as quais também identificaram bom grau de instrução de profissionais da área correlacionada em outros órgãos públicos federais.

### **4.2. Análise do processo de Institucionalização das atividades de (AI)**

No que se refere às perguntas relacionadas com a identificação da institucionalização das atividades do Departamento de Auditoria Interna do IFAL, em alinhamento com a literatura levantada, obteve-se que há historicidade em sua trajetória, que data do ano de 2008,

perfazendo uma década de funcionamento. Assim, pode-se considerar que nesse período de tempo seu funcionamento vem se dando de forma contínua e persistente, o que caracteriza o fortalecimento de seus fundamentos e o marco propostos para esse tipo de instituição (SELZNICK, 1972; FURLANETTO, 2008;).

O tópico seguinte tratou da classificação das atividades de auditoria antes do Decreto nº 3.591/2000 (que já estabelecia o funcionamento da Auditoria Interna em órgãos do Poder Executivo Federal). No caso do IFAL, observou-se que tais atividades sempre foram exercidas, mesmo que de forma assistemática, mas que eram realizadas satisfatoriamente, denotando que os profissionais desenvolviam suas atividades sem a presença do isomorfismo coercitivo, porém, adequadamente às regras que eram seguidas.

Em se tratando dos motivos que influenciaram e levaram a implantação da Auditoria Interna no IFA, os resultados apontaram que houve preparativos e incentivos para a estruturação organizacional e a adoção de novos processos de trabalho, incidentes sobre boa parte dos profissionais da área, que se espelharam em práticas similares em outras organizações públicas.

Nesse contexto, aponta-se também a presença do isomorfismo mimético, que consiste na imitação de práticas, normas, procedimentos e rotinas, seguidas por outras instituições que atuam em um mesmo segmento de atividade. No caso do IFAL, ressaltou-se seus propósitos ligados ao ensino, pesquisa e extensão. É digno de nota o fato interessante, apresentado pela visão dos auditores, de que a legislação compulsória (isomorfismo coercitivo/normativo) não tenha alcançado um ponto ápice.

Ao que parece, isto facilitou a aderência ao processo de institucionalização, sobretudo no que tange ao estágio de objetificação e, mais adiante, o de sedimentação, que contaram com o influente fator da ampla inserção das práticas que eram necessárias mediante a divulgação que ocorreu do ambiente externo para dentro do IFAL. Muito do que se observou, está associado ao sucesso da implementação da Auditoria Interna em outros IFs, o que soou como “pressão” para o IFAL adequar suas atividades também.

O aprofundamento destas questões se fez visível nas influências advindas de outras instituições semelhantes, com destaque para os aspectos burocráticos, administrativos, técnicos contábeis e procedimentos de avaliação de resultados. No âmbito da Teoria Institucional, isso é considerado normal, especificamente do estágio de habituação, tendo em vista que se está iniciando seu processo institucional e se fortalece com o apoio de outros órgãos que passaram pelo mesmo processo.

Como exemplo dado pelos respondentes, chama-se a atenção para o paradoxo ocorrido no próprio processo de instalação do Departamento de Auditoria Interna, em que os profissionais auditores não tiveram apoio da Reitoria, Pró-Reitorias e Chefes de Departamento para tal instalação. Houve restrições quanto à infraestrutura adequada e até mesmo na capacitação para iniciar o processo. Logo, esses profissionais operaram de forma independente, mostrando que são servidores comprometidos com os interesses e resultados do IFAL.

Eles expressam um traço funcional importante da Auditoria Interna, cuja característica consiste em agir de forma independente, porém, vale ressaltar que isso só é válido para a verificação, correção das atividades desenvolvidas. Era de se esperar que o apoio dos gestores do IFAL fosse acontecer, de modo a se dar andamento à habitualização e seus desdobramentos. Por parte dos auditores, foi explicado que a capacitação dos profissionais veio a acontecer sempre que necessário, utilizando-se, principalmente, as ferramentas de ensino à distância, considerando um ponto positivo quanto ao estágio de objetificação.

Quanto à disseminação de procedimentos e técnicas, que diz respeito à objetificação, a consolidação do processo vem sendo delimitada pelo fator documentação e criação de memória das atividades. Obteve-se por parte de 100% dos respondentes que o fluxo de trabalho acontece por meio de documentos formais, manuais e relatórios, bem como com o emprego de elementos estruturais e sistemas de controle. Esse fato condiz com o apontado por Franco e Marra (2000), para quem as atividades de Auditoria Interna devem ser realizadas com o auxílio de documentos formais, demonstrativos, relatórios e etc.

Em se tratando das dificuldades encontradas no decorrer do processo de institucionalização das atividades de AI, os respondentes assinalaram que grande parte dos problemas está relacionada à cultura e aos valores absorvidos ao longo da criação e desenvolvimento dos trabalhos, especialmente da resistência interna, o que é sustentado na Teoria Institucional. O maior foco reside no processo de habituação, porquanto as mudanças para algo novo implicam alterações comportamentais perante as pessoas dentro de uma instituição, até que percebam os benefícios trazidos pela nova atividade.

Então, os questionamentos sobre os fatores positivos elencados nesse processo de institucionalização das atividades da Auditoria Interna, sinalizam que o respeito e a meritocracia dos auditores prevaleceram, demonstrados pelo reconhecimento de pessoas externas ao Departamento, graças à abertura que encontraram para a divulgação dos atos realizados, que foram sedimentando os passos que expressam o sucesso alcançado pelo órgão.

Os respondentes apontaram que a experiência da institucionalização da Auditoria Interna tem acontecido de forma gradual (90% das respostas), com maior ênfase no cumprimento dos padrões burocráticos, ao lado das formas preventiva, orientadora e social, como produto do isomorfismo mimético e normativo encontrados na área.

Assim, entende-se que o processo de institucionalização das atividades de Auditoria Interna no IFAL reproduz os fundamentos defendidos pela Teoria Institucional, com o registro de que cada etapa dos processos passou pelos “gargalos” considerados naturais, os quais foram abordados pelos respondentes em consonância com seu profissionalismo e persistência no rumo adotado pela instituição, que segue seu percurso em busca da sedimentação ainda a ser alcançada.

## **5. CONCLUSÕES**

A pesquisa em tela buscou fazer uma análise do processo de institucionalização das atividades de Auditoria Interna desenvolvidas no IFAL, na percepção dos profissionais que nela atuam, considerando os preceitos da Teoria Institucional.

Para tanto, foi realizada uma contextualização das atividades de Auditoria Interna no IFAL, que há cerca de uma década vem desempenhando seu papel com base na legislação que rege o assunto no setor público, embora grande parte de seu trabalho viesse sendo realizado de modo assistemático. Entretanto, com os avanços dos sistemas de controle no país, há que se reconhecer os efeitos do isomorfismo institucional, em seus diferentes aspectos aplicados às peculiaridades da administração pública e de seus contrapontos típicos da pesquisa contábil.

Muito do que se obteve neste trabalho foi resultante da colaboração dos auditores do IFAL que responderam aos questionários que lhes foram enviados no âmbito da problemática proposta, cabendo mencionar o estudo de Paula (2006) e o modelo analítico de Tolbert e Zucker (1999).

Dentre os principais resultados da pesquisa não se pode deixar de assinalar que, apesar do contexto de isomorfismo institucional vigente nesse campo de atividade, o processo de implantação do Departamento de Auditoria Interna do IFASL não foi isento de dificuldades que aqui se destacam por conta da falta de apoio dos gestores à frente da Instituição.

Assim, não obstante os requerimentos legais e normativos vale referir um traço institucional dos profissionais da auditoria que lutaram em prol da superação dos desafios da habitualização e da força da inovação institucional, como se encontra na abordagem de Tolbert e Zucker (1999). Foi a independência por parte dos servidores da Auditoria Interna para realizar suas atividades que demarcou o início de suas atividades, denotando a percepção que sua força constituiria o elemento básico para o bom desempenho de seu papel.

Passado o obstáculo, a análise registra que tem transcorrido de forma gradual e persistente o desígnio da trajetória de institucionalização que vai ficando clara à medida em que o processo de habituação, objetificação e, até mesmo, o de sedimentação transparece na operação desenvolvida pela Auditoria Interna. Desde a falta de apoio dos gestores e da infraestrutura que para comportasse o fluxo de trabalho desse Departamento no IFAL, até a conquista de espaço que foi se alcançado graças à união dos profissionais responsáveis pelo cumprimento das exigências legais e pela forte influência exercida pelo ambiente institucional para que isto viesse a acontecer.

As percepções dos respondentes apontam para as pressões por parte de outras instituições para se implantar a unidade de Auditoria Interna no IFAL, como preceitua a literatura sobre isomorfismo.

De acordo com a pesquisa, as práticas de auditoria são bem disseminadas, por meio de documentos formais, relatórios e normativos, além de haver uma teorização que explica o sucesso obtido ao longo do funcionamento desse Departamento, que vem ultrapassando o discurso das exigências impostas para se mostrar como algo positivo, a exemplo das declarações dados pelos respondentes. Trata-se de um caminho a percorrer, que é contínuo e requer sustentabilidade, sobretudo para que venha realmente a se sedimentar.

É sobre o estágio de sedimentação que recai o olhar dos respondentes neste momento, se bem que não haja dúvidas de que esse horizonte de tempo está próximo, levando em conta os argumentos de que existe respeito à meritocracia dos auditores, inclusive perante os olhares externos. O profissionalismo dos servidores da Auditoria Interna reforça esse sentimento de que o processo irá avançar, pois os próprios envolvidos nesse processo têm interesse no sucesso de suas atividades, em que cada um sabe o que deve fazer e se dispõe a colaborar, o que confirma a institucionalização do processo.

Por fim, conclui-se que a pesquisa atingiu o objetivo proposto e atende aos requisitos da Teoria Institucional, que lhe serviu de inspiração.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica–GECON*. São Paulo: Atlas, 2001.

BATAGLIA, W.; PELLEGRINO, L. R. **The institution construct in institutional approaches**. Paper to be presented at the DRUID Society Conference 2014, CBS, Copenhagen, June 16-18. Disponível em: [http://conference.druid.dk/acc\\_papers/napsq4qrsqvr8xvl2ie4e64sv280.pdf](http://conference.druid.dk/acc_papers/napsq4qrsqvr8xvl2ie4e64sv280.pdf)>. Acesso em 04 ago. 2018.

BEUREN, Ilse Maria; DA SILVA ZONATTO, Vinícius Costa. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 5, p. 1135-1164, 2014.

BEZERRA, J. E. F. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BONDY, Krista. Isomorphism in the Practice of Corporate Social Responsibility: Evidence of an Institution and its Decline. **University of Bath School of Management Working Paper Series**, n. 10, p. 1-43, 2009.

BRASIL. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU - IN nº 01**, 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislação/arquivos/instruçõesnormativas/in\\_cgu\\_mpog\\_01\\_2016.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislação/arquivos/instruçõesnormativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf)>. Acesso em: 04 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº101**, de 4 de maio de 2000a. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 26 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.591**, de 6 de setembro de 2000b. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2000/decreto-3591-6-setembro-2000-371942-norma-pe.html> Acesso em: 04 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www2.senado.gov.br/sf/legislacao/legisla/>. Acesso em: 26 jul. 2018.

BRESSER-PEREIRA, L. C. A reforma do Estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle. Lua Nova: **Revista de cultura e política**, nº 45, p. 49-96, 1998.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.329**, de 18 de março de 2011. Altera a sigla e a numeração de normas, interpretações e comunicados técnicos. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1329.htm> Acesso em: 04 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 986/2003**. Aprova a NBC TI 12 – Da Auditoria Interna. Disponível em: <<https://goo.gl/lvlc86>> Acesso em: 07 jul 2018.

CHAVES, R. S. **Auditoria e controladoria no setor público**: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU. Curitiba: Juruá, 2011.

CARAIOLA, D. M.; MACHADO-DA-SILVA, C. L. Discurso Organizacional e Isomorfismo Institucional: as mudanças gráficas em jornais brasileiros. **Revista Eletrônica da Ciência Administrativa**, v. 7, n. 2, p. 1-13, 2008. Disponível em: <<http://revistas.facecla.com.br/index.php/>> Acesso em: 25 jul 2018.

CONCEIÇÃO, O. A. C. O. Conceito de Instituição nas Modernas Abordagens Institucionalistas. **Revista de Economia Contemporânea**. 119- 146, 2002. Disponível em: <[http://www.ie.ufrj.br/revista/pdfs/o\\_conceito\\_de\\_instituicao\\_nas\\_modernas\\_abordagens\\_institucionalistas.pdf](http://www.ie.ufrj.br/revista/pdfs/o_conceito_de_instituicao_nas_modernas_abordagens_institucionalistas.pdf). Acesso em 25 jul 2018.

DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, n. 48, p. 147-160, 1983.

FURLANETTO, E. L. Instituições e Desenvolvimento Econômico: a importância do capital social. **Revista de Sociologia Política**, n. 16, p. 55-67, 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/v16s0/a05v16s0.pdf>> Acesso em: 26 jul, 2018.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, A. O. al. A Institucionalização da Controladoria no Âmbito do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 16, n. 1, p. 35–50, 2013.

HASSAN, M. K. Z.; VOSSelman, E. **Institutional entrepreneurship in the social construction of accounting control**. NiCE Working Paper 10-104 january 2010. Disponível em: [www.ru.nl/publish/pages/516298/nice\\_10-104.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/516298/nice_10-104.pdf) Acesso em: 16 mai 2018.

HODGSON, G. M. What Are Institutions? **Journal of Economic Issues**, v. 40, n. 1, p. 1-25, Mar. 2006. Disponível em: <http://www.geoffrey-hodgson.info/user/bin/whatareinstitutions.pdf> Acesso em: 23 mar. 2018.

JEPPERSON, R. Institutions, institutional effects and institutionalism. In: Powell, W. & DiMaggio, P. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública**–Teoria e Prática. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARÇOLA, C. Auditoria Interna como Instrumento de Controle Social na Administração Pública. **Revista do Serviço Público**, v. 62, n. 1, p. 75-87, 2011.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2010.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2015.

OLIVEIRA, T. B. A. et al. A importância da auditoria interna em uma instituição federal de ensino superior como melhoria na gestão dos custos dos serviços. In: **Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte - MG, Brasil, 30 de outubro a 01 de novembro de 2006**. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1745/1745> Acesso em: 04 ago 2018.

PAULA, J. M.; AMORIM, T. N. G. F.; VASCONCELOS, G. Competências dos profissionais de auditoria interna em instituições federais de ensino superior de Pernambuco - Brasil. In: **Anais do XI Congresso Iberoamericano de Contabilidade e Gestion, 2017, Lima - Peru, 2017**. CD ROM.

PAULA, M. G. M. A. **Auditoria Interna**. 1 ed. São Paulo: Atlas 1999.

PAULA, J. C. T. **O processo de institucionalização da atividade de auditoria da controladoria geral do município de Fortaleza: uma análise sob a perspectiva da teoria institucional**. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria), Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

SANTOS, A. R. **Metodologia Científica**. 3. ed. Rio de Janeiro: DP&A editora, 2000

SCOTT, W. R. **Organizations, rational, natural and open systems**. New Jersey: PrenticeHall, 4a ed. 1995.

SELZNICK, P. **A liderança na administração: uma interpretação sociológica**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

TEIXEIRA, J. C. et al. O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: Uma Análise Incipiente sob o Enfoque da Teoria Institucional. In: **Anais do XXXI Encontro Anual da ANPAD, Rio de Janeiro, 2007**. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS-A2575.pdf> Acesso em: 04 ago 2018.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. **Handbook de Estudos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999, v. 12

ZUCKER, L. G. Institutional Theories of Organization. **Annual Review of Sociology**, v. 13, p. 443-464, 1987.

