

**Um Estudo sobre o Processo de Institucionalização das Atividades da Auditoria Interna no Setor Público: A Percepção dos Auditores das Instituições Federais de Educação da Região Nordeste**

**MÁRCIO MATEUS FERREIRA DE AQUINO**

*Universidade Federal Rural de Pernambuco*

**SHEILA MIRIAN BARBOSA ISRAEL**

*Universidade Federal Rural de Pernambuco*

**MÁRIO DE CARVALHO FILHO**

*Universidade Federal Rural de Pernambuco*

**GIVANILDO PEREIRA DE SOUZA**

*Universidade Federal Rural de Pernambuco*

**GESUALDO MENEZES CAVALCANTE**

*Universidade Federal Rural de Pernambuco*

**Resumo**

A teoria institucional versa sobre a incorporação de práticas e procedimentos que levam uma organização a se tornar estruturada, sendo legitimada por ações que são reconhecidas pela sociedade atuante, podendo tais práticas e procedimentos se tornar isomórficas dentre as organizações pertencentes ao meio. O objetivo desta pesquisa foi: identificar os principais aspectos no processo de institucionalização da atividade da auditoria interna nas instituições federais de educação na região nordeste. Tipificada como uma pesquisa exploratória-descritiva, os procedimentos metodológicos foram aplicados através de levantamento *survey*. A amostra classificada como não probabilística intencional, foi composta por 63 respondentes entre chefes e auditores dos departamentos de auditoria interna nos Institutos Federais e Universidades Federais da região nordeste. O tratamento dos dados se deu através de estatística descritiva e inferencial, utilizando-se dos testes de *Mann Whitney* e *Kruskal-Wallis*. Os resultados além de traçar o perfil predominante dos respondentes (variáveis X), analisou a percepção dos auditores quanto aos aspectos de institucionalização da auditoria interna no ambiente público, através de escala *likert*, *ranking* médio (RM) e desvio padrão (DP), aonde foram expostas aos respondentes 10 assertivas correspondentes ao processo de institucionalização, utilizando-se de uma gradação de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo totalmente). O RM geral foi de 2,98 apontando imparcialidade dos respondentes quanto aos aspectos do processo de institucionalização da atividade de auditoria interna. De forma individual houve assertivas que obtiveram como maior RM os índices de 4,66, 4,63 e 4,36 o que demonstra que há aspectos que são vistos como importantes no processo de institucionalização. Os menores RM foram 1,29, 1,56 e 1,73, demonstrando os aspectos de menor importância. Estas assertivas foram utilizadas como variáveis dependentes (Y) e analisadas sobre as variáveis independentes (X). Os testes não paramétricos, tendo estabelecido um *p-value* < 0,05, demonstram um baixo índice de significância estatística entre as variáveis analisadas.

**Palavras-Chaves:** Auditoria Interna. Auditores Públicos. Processo de Institucionalização

## 1 Introdução

A institucionalização social é constituída por um processo constante que forma novas instituições e transformam outras já existentes ampliando seu campo de atuação, somente sendo impedido devido a diversos sistemas sociais e particularidades culturais. Na visão de Jepperson (1991) a institucionalização é o processo que leva ao estado padrão social, o que justifica a compreensão de uma dinâmica, ou seja, é um processo de diversas etapas. Hodgson (2000) afirma que a institucionalização faz referências às instituições, aos hábitos, regras e sua evolução no tempo.

Selznick (1972, p. 14) relata que a “institucionalização é um processo, algo que acontece a uma organização com o passar do tempo, refletindo sua história particular, o pessoal que nela trabalhou, os grupos que engloba com os diversos interesses que criaram, e a maneira como se adaptou ao ambiente”. Por sua vez, Furlanetto (2008, p. 57) descreve que “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, assim como do ambiente externo”.

Para Boff, Beuren e Guerreiro (2008) os elementos desse processo são: o indivíduo, a organização e o ambiente. O indivíduo se apresenta como ator social ao formular ações estratégicas com base nos significados atribuídos às regras de funcionamento das organizações. A organização, por sua vez, é reconhecida como uma arena social ou componente do sistema de relações de um campo específico, formado por atividades padronizadas e articuladas, que expressam normas e regras sociais. Já o ambiente, independentemente de sua localização geográfica no campo externo, representa o setor social composto por organizações que fabricam e oferecem produtos e serviços similares.

Portanto, segundo Nascimento, Rodrigues e Guerreiro (2010) pode haver ou não resistências para a perpetuação da institucionalização, e que pode ser enfraquecida quando houver ausência de resultados mensuráveis e evidenciados associados à estrutura institucionalizada. Assim, segundo os autores é de se presumir que a total institucionalização possa depender de dois fatores: baixa resistência de ator ou conjunto de atores e divulgação continuada do feito e/ou dos benefícios auferidos e possíveis de mensuração e evidenciação.

Porém, para que uma estrutura normativa seja considerada totalmente instituída, não basta à imposição ou adoção de um conjunto de normas. É preciso que elas sejam praticadas pelo grupo, tornando-se habituais pela experiência e não pelo estudo. Também precisam se tornar comuns entre todos, para só então se tornarem e caracterizarem totalmente institucionalizadas (Boff et al., 2008).

Contudo, as organizações se estruturam a partir das exigências do ambiente no qual estão inseridas, esse fenômeno é explicado através de práticas isomórficas, em que as organizações buscam amparo e legitimidade para as suas práticas. Segundo Freitas (2005) o isomorfismo é a busca da homogeneidade de estrutura, processos e ações no âmbito das organizações. Ainda segundo Teixeira, Cabral, Braga e Soares (2007) é a partir do isomorfismo, que as organizações inseridas em ambientes institucionais legitimam-se e obtêm recursos.

Segundo Dimaggio e Powell (1983) as organizações se adaptam aos ambientes, não guiados por questão de eficiência, mas sim em busca da legitimação, com essa visão, desafia a imagem da organização como racionais, acrescentando que, a organização é guiada por símbolos e desejos de legitimidade.

Nesse contexto, formulou-se a seguinte questão problema: **De acordo com as perspectivas dos auditores públicos, quais são os principais aspectos no processo de institucionalização das atividades da auditoria interna nas instituições federais de educação na região nordeste?** Tendo como objetivo geral: identificar os principais aspectos

no processo de institucionalização da atividade da auditoria interna nas instituições federais de educação na região nordeste.

A pesquisa justifica-se devido as exigências de controles internos nas Instituições e Universidades de Educação que vem ocorrendo a vários anos, principalmente com a fiscalização e acompanhamento das atividades, de aplicação de recursos e de prestação de serviços em prol da sociedade, é necessário a existência de um sistema de controle interno conforme preconiza a Constituição Federal de 1988 em seu art. 74 (BRASIL, 1988).

A contribuição do estudo está na análise e aprofundamento da discussão quanto ao nível de institucionalização das atividades da auditoria interna no setor público. Após esta contextualização da pesquisa e exposição do objetivo, esta ainda contempla uma plataforma teórica sobre auditoria interna; também é apresentada a teoria institucional os estudos relacionados ao tema; os procedimentos metodológicos; apresentação e análise dos resultados e por fim as considerações.

## 2 Plataforma Teórica

### 2.1 Auditoria Interna

O surgimento da auditoria está intimamente ligado ao desenvolvimento econômico e ao aumento da complexidade administrativa das organizações. Junto com as empresas multinacionais e as de capital aberto veio a necessidade de se auditar os controles internos, assim como as demonstrações contábeis destas entidades. No Brasil, não é possível determinar quando foi feito o primeiro trabalho de auditoria. Entretanto, tem-se o registro de que o balanço da São Paulo *Tramway Light & Power Co* referente ao período de junho de 1899 e 31 de dezembro de 1902, foi certificado pela empresa de auditoria *Clarkson & Cross*, atual *Ernest & Young* (Soares, 2007; Lélis & Pinheiro, 2012).

Após o surgimento das grandes organizações em substituição às empresas familiares, notou-se que a permanência de uma equipe para acompanhar as rotinas internas e observar o cumprimento das normas, reduziria os gastos com auditoria externa. Desta forma, surge a auditoria interna. Outra explicação para o surgimento da auditoria interna está relacionada com a teoria da agência. Nesta, as avaliações e verificações da auditoria interna apenas se justificam pela existência de uma relação, na qual, existe uma delegação, em que alguém transfere a outro a responsabilidade de executar uma atividade (Ricardino & Carvalho, 2004; Lélis & Pinheiro, 2012).

Em relação à auditoria no setor público, Farias, Schulz, Bellato e Alberton (2012) afirmam que a relevância desta consiste na exigência de controle dos recursos públicos. Explicam os autores que, como a contabilidade pública tem por objetivo o registro dos atos e fatos que afetam o patrimônio, cabe à auditoria validar e confirmar se tais registros foram elaborados em conformidade com os controles contábeis e administrativos voltados à administração pública. São diversos os conceitos de auditoria, dentre eles citam-se os que se encontram a seguir.

Silva (2002, p. 6) entende que “Auditoria é uma atividade desenvolvida com técnicas próprias e peculiares, constituindo-se em especialização profissional, tendo ampla abrangência e pode dividir-se em externa e interna, segundo a forma de atuação e as relações com a organização auditada”.

O Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal conforme a Instrução Normativa nº 01 de 2001 estabelece, no seu Capítulo X, que a auditoria interna representa os procedimentos normatizados, que acompanham indiretamente os processos, as avaliações de resultado, para propor medidas corretivas, caso ocorram desvios gerenciais. Estes procedimentos podem ser executados por unidades de auditoria, ou por auditor interno, que possui como principal atribuição assessorar a alta administração da entidade, buscando melhorar a gestão (BRASIL, 2001).

Um aspecto relevante a ser abordado trata do equívoco de se considerar auditoria interna sinônimo de controle interno. Silva (2002) explica que, enquanto que o controle interno abarca o conjunto de métodos e medidas que asseguram o ótimo funcionamento da entidade, a auditoria interna possui como atividade principal garantir o funcionamento destes controles. Na visão de Attie (2007), a atividade de auditoria interna equivale à revisão e apreciação da atuação do controle interno. Neste sentido, não devem ser considerados sinônimos.

Segundo Silva (2002) existem várias definições para controle interno, estas variam de acordo com a formação de cada autor. Desta forma, cada definição estará relacionada com áreas distintas da competência organizacional: contábil, financeira, operacional, orçamentária, patrimonial, entre outras. Soares (2007, p. 5) entende que “controles internos são todas as medidas praticadas pela alta administração no sentido de atingir as metas e objetivos estabelecidos, através do ciclo de informações gerado pela atividade de organização”.

Na visão de Pinto (2004) pode-se definir o sistema de controle interno como o conjunto de normas e procedimentos, manuais de operação e cultura organizacional que uma entidade utiliza para alcançar a eficiência operacional adequada, por meio da elaboração de normas e procedimentos de controle interno. Neste sentido, é oportuno destacar alguns aspectos legais do sistema de controle interno da administração pública federal.

Treter (2013) afirma que o marco inicial da história do controle interno na Administração Pública Federal está representado pela Lei nº 4.320/64. De acordo com a autora, este dispositivo legal introduziu expressões como controle interno e controle externo, além de definir as competências para a execução destas atividades. As normas legais que regulamentam o Sistema de Controle Interno Federal estão previstas nos art. 70 a 74 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) e nos art. 75 a 82 da Lei Nº 4.320/64. O Controle Externo fica a cargo do Poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas de União (TCU), enquanto que o controle interno é exercido pelo Sistema de Controle Interno (SCI) de cada um dos Poderes (Farias et al. 2012; Montenegro & Celente, 2016).

No Governo Federal, o Sistema de Controle Interno está regulamentado pelo Decreto Nº 3.591/00, alterado, entre outros, pelos Decretos Nº 4.303/02 e Nº 4.440/02. Este normativo determina que o órgão central do sistema é a Controladoria-Geral da União (CGU), atualmente denominada Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. Em 2001, a Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI) editou a Instrução Normativa nº 01 de 2001 que aprova o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Neto & Vieira, 2006).

Como parte integrante do Sistema de Controle Interno Federal, a unidade de auditoria interna está presente apenas no âmbito da administração indireta. O art. 14 do Decreto Nº 3.591/00 determina que “As entidades da Administração Pública Federal indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna...” (BRASIL, 2000). Para Neto e Vieira (2006) esta determinação revela os objetivos normativos da auditoria interna no âmbito federal: fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle. Segundo eles, a principal atividade da auditoria interna é o exame e a emissão de parecer acerca da prestação de contas anual das entidades.

O manual do Sistema de Controle Interno Federal, no seu Capítulo V, trata do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAAAI), que contém a programação anual das atividades realizadas pelas unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta federal. Além deste documento, o manual determina a elaboração do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAAAI), contendo, entre outros assuntos, o relato das atividades de auditoria realizadas durante o ano. Desta forma, os órgãos setoriais do SCI podem avaliar o desempenho da unidade de auditoria interna (BRASIL, 2001).

Esta unidade deve possuir atividades semelhantes às exercidas pelos órgãos que fazem parte do Sistema de Controle Interno Federal do Poder Executivo Federal. No entanto, por fazerem parte da estrutura organizacional de uma entidade e por possuírem alta especialização, deverão incluir ações específicas. As atividades específicas das unidades de auditoria interna encontram-se elencadas no Capítulo X do manual do Sistema de Controle Interno Federal e procuram garantir a legalidade e legitimidade dos atos e o alcance dos resultados, buscando economicidade, eficiência, eficácia da gestão (BRASIL, 2001).

Tão importante quanto os dispositivos legais comentados anteriormente, a Lei Complementar N° 101, de 4 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade (LRF), buscou ampliar o controle dos atos da administração pública. Esta norma tem como objetivo a gestão responsável, mediante cuidadoso planejamento e execução equilibrada das contas públicas. Além disso, previne riscos e, principalmente, incentiva a transparência dos atos da administração pública (Kalife, 2004). Desta forma, Treter (2013), declara que os esforços serão maiores para os controles internos, a responsabilidade dos gestores aumentou e como consequência, o trabalho das auditorias internas torna-se cada vez mais relevante.

Por fim, o controle interno, assim como a auditoria interna são instituições que tem como finalidade alcançar uma gestão pública mais responsável, que tenta melhorar o desempenho de setor público, reduzindo os seus custos e oferecendo para o cidadão um serviço público de qualidade. Neste sentido, a institucionalização de todo este processo pode garantir para a sociedade que não se trata de uma mudança passageira. Como este estudo procura estudar o processo de institucionalização, a próxima seção faz uma abordagem na Teoria Institucional.

## 2.2 A Teoria Institucional

A busca pela interpretação do comportamento e funcionamento das organizações no ambiente social, envolvendo os vários autores sociais, tem contribuído para a lapidação de antigas teorias e o descobrimento de novas ideologias, a teoria institucional é uma delas. A teoria institucional vem sendo utilizada constantemente através de estudos empíricos, desde o final da década de 1980 (Carvalho, Vieira, & Goulart, 2005).

Segundo, Carvalho, Vieira e Lopes (1999), no livro de 1957, Selznick desenvolveu um modelo de sistema natural que ficou conhecido como teoria institucional através da qual ele analisa as organizações como sendo “uma expressão estrutural da ação racional” que sofrem pressões do ambiente social e acabam por se transformar em sistemas orgânicos.

Nesse sentido, Nascimento et al. (2010) relatam que a teoria institucional organizacional fornece 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 orientado 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.

Para Gomes, Peter, Machado e Oliveira (2013) a organização se constitui de uma estrutura que trabalha buscando alcançar metas e objetivos que foram estabelecidos, e por isso, essa estrutura deve ser organizada de forma que esteja apta a promover mudanças que melhore a execução de suas atividades.

Sendo assim, para que uma organização ou grupo social seja denominado instituição, é preciso que o seu funcionamento seja contínuo, seja revestida de longevidade e que seja vista pela sociedade com certa consistência (Gomes et al., 2013). A instituição, conforme é explicado por Scapens (1994) é tratada como um modo de pensar ou agir de forma dominante

que foi enraizado nos hábitos de um grupo ou costumes de um povo, e ações de práticas frequentes aceitas como corretas.

Diante disso, North (1993, p. 13), define instituições “como as regras do jogo numa sociedade ou, mais formalmente, são as limitações idealizadas pelo homem que dão forma às interações humanas”. Gomes et al. (2013) define a instituição como uma estrutura, ou uma atividade cognitiva, ou disposições com caráter regulatório e normativo, proporcionando a estabilidade e significado a um comportamento social, de forma que o indivíduo ou organização passe a ter credibilidade, além de atribuir valores, aos ideais e pensamentos inseridos, e com o tempo, os ideais são repassados na sociedade, por meio da cultura, rotina, estrutura e outros.

A vertente sociológica, verifica as relações organização-ambiente focadas nas relações de poder e no processo constitutivo das instituições, que posteriormente se evidenciam a conformidade, a legitimação e a homogeneidade entre as organizações (Carvalho et al., 2005).

A conformidade foi estudada por alguns atores da teoria institucional como, por exemplo, DiMaggio e Powell, em 1983. Em seus estudos, os autores procuraram descrever porque existe homogeneidade de formas e práticas organizacionais dentro de um campo organizacional (Carvalho et al., 2005).

O processo de homogeneização é chamado de isomorfismo. O objetivo da teoria institucional é dado no isomorfismo institucional. Dentro desse, existem três tipos de mecanismos isomórficos: isomorfismo coercitivo, isomorfismo mimético e isomorfismo normativo (Dimaggio & Powell, 1983). Os autores informam que o isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais assim como de pressões informais exercidas sobre as organizações, o isomorfismo mimético é uma resposta da organização às incertezas do mercado, as pressões normativas são a terceira fonte das mudanças isomórficas nas organizações (Dimaggio & Powell, 1983).

A legitimação estudada por Scott (2001), que a identifica como sendo o principal objetivo da institucionalização. Intercede sobre a legitimidade nos três pilares das instituições: regulativo, normativo e cognitivo. A base da legitimidade no pilar regulativo é a conformidade às exigências legais, já a concepção normativa enfatiza uma profunda base moral, E a legitimidade cognitiva é fundamentada na noção de compartilhamento como um padrão comum de referência (Scott, 2001).

No processo de institucionalização, observa-se o conceito proposto por Tolbert e Zucker (2007) no qual são evidenciados os estágios ou fases de institucionalização: habitualização, objetivação e sedimentação.

Martos, Tsay e Munck (2012), como também Dias Filho e Machado (2004) relatam que a habitualização é uma etapa do desenvolvimento de comportamentos padronizados para a solução de problemas e a associação de tais comportamentos a estímulos particulares, que compreende as inovações e mudanças efetuadas em resposta aos problemas organizacionais específicos, resultando em um estágio pré-institucional, defendido por Tolbert e Zucker (2007), como “arranjos estruturais”, onde as organizações buscam estabelecer procedimentos padrões para a manutenção e o funcionamento de suas atividades (Gomes et al., 2013).

A segunda fase, chamada de objetificação, tem como característica o desenvolvimento de certo consenso social, pela qual forma a estrutura do ambiente institucional que é disseminado e compartilhado (Martos et al., 2012; Gomes et al., 2013). Essa etapa, Tolbert e Zucker (2007), consideram como um estágio de semi-institucionalização, destacando algumas características apresentadas pelas organizações: suas estruturas são heterogêneas entre si, as difusões da adoção de suas estruturas são por bases normativas e são moldadas de acordo com a organização (Gomes et al., 2013). Nesse estágio, os líderes, defensores das mudanças, desempenham papel importante, realizando as tarefas de teorização que objetivam atribuir uma legitimidade cognitiva e normativa geral (Teixeira et al., 2007).

A terceira etapa, a sedimentação da organização, consiste na difusão da estrutura, em sua totalidade, tanto pela sua propagação no ambiente como pela resistência durante um período longo de tempo. Sendo assim, esta fase é caracterizada como bidimensional, pois é ampla no que se refere à largura, atingindo o maior número de pessoas possíveis, e à profundidade, devido ao seu período de duração na sociedade (Tolbert & Zucker, 2007).

O tópico a seguir apresentará os estudos empíricos realizados sobre o tema a fim de identificar a atividade de auditoria interna e o processo de institucionalização no setor público.

### **2.3 Estudos empíricos relacionados ao tema.**

Com o intuito de analisar o processo de institucionalização da atividade da auditoria interna no setor público, identificou-se estudos anteriores desenvolvidos por Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008), Beuren e Macohon (2010), Pellegrini, Barbosa, Pitassi e Oliveira (2014), Almeida e Moreira (2014), Ferreira e Janes Carneiro (2015), Diniz, Mesquita, de Assis e Tassigny (2016), Machado, Serra e Gomes (2017), Wanderley, Barbosa e Soeiro (2017), Junqueira, Louro, Bubach e Gonzaga (2017), Almeida, Borges e Amâncio-Vieira (2017) que contribuem fortemente com a temática desta pesquisa.

Destarte, Guerreiro et al. (2008) buscaram testar a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) para avaliar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial. Os resultados da aplicação do modelo de Burns e Scapens (2000) indicam que o mesmo pode ser utilizado como uma referência conceitual para avaliação de processos de mudanças de sistemas de contabilidade gerencial.

Beuren e Macohon (2010) investigaram a institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial, no período de 2003 a 2007, em indústrias do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. Concluindo que mudanças nas atividades realizadas pela contabilidade gerencial, redução do tempo dedicado às atividades mecanicistas e maior tempo às de suporte à gestão, implicaram na institucionalização de novos hábitos e rotinas que ocorreram em algumas indústrias com maior e outras com menor intensidade.

Pellegrini et al. (2014) desenvolveram um estudo sobre o processo de inovação, os procedimentos e instrumentos utilizados pelo instituto na auditoria de seu processo de inovação no Inmetro. Os resultados demonstram que nem o processo de inovação nem o processo de auditoria da inovação se encontram institucionalizados no Inmetro. A inexistência de relatórios de processos de auditoria da gestão de inovação, com sugestões para melhorias nos processos de inovação, bem como as poucas menções aos temas relacionados à auditoria obtida ainda é incipiente no Inmetro.

Almeida e Moreira (2014) evidenciaram os princípios básicos para a gestão de estoques, identificando os desafios para a institucionalização de um controle eficaz e verificando como são utilizadas as ferramentas de gestão de estoques disponíveis na Instituição. Os resultados revelaram que grande parte dos servidores apresenta resistência às mudanças, contudo entendem que a legitimação de estruturas e processos organizacionais é necessária para que haja padronização, segurança e transparência na realização de suas atividades.

Ferreira e Janes Carneiro (2015) caracterizaram e avaliaram o estágio da institucionalização do EaD nas instituições de ensino superior (IES) do sistema UAB, identificando padrões e níveis de similaridade das categorias identificadas. Os resultados permitiram identificar três principais estágios de institucionalização e categorizar subconjuntos de IES em níveis de similaridade relacionados a características e padrões de ofertas de cursos na modalidade a distância.

Diniz et al. (2016) verificaram a influência dos Encontros de Iniciação Científica no processo de Institucionalização de uma IES. Os resultados constataram aumento significativo de trabalhos de iniciação científica entre 2011 e 2015, colaborando com a legitimação da IES

como instituição, uma vez que tem incentivado pesquisas empíricas no campo da Administração. Esta prerrogativa reforça os pressupostos legais dos processos de institucionalização do ensino superior.

Machado et al. (2017) investigaram as funções do departamento de auditoria interna (AI) nas Instituições Públicas de Ensino Superior (IPES) portuguesas. Com este estudo concluíram os autores que a maioria das IPES portuguesas não tem departamento de AI, apesar da elevada importância atribuída à sua existência.

Wanderley et al. (2017) realizaram um estudo sobre o processo de institucionalização dos mecanismos de controle gerencial implementados no relacionamento Inter organizacional, relacionamento com empresas terceirizadas. Os resultados revelaram que a institucionalização decorreu da pressão regulatória, que foi muito forte a partir da privatização, em função do fato de que a organização, ao se tornar privada, teve que se adaptar ao mercado. Além disso, se observou aspectos de isomorfismo entre as práticas e procedimentos entre a Eletriklight e as empresas terceirizadas.

Junqueira et al. (2017) desenvolveram uma pesquisa para analisar os fatores de resistência à mudança do Sistema de Informações Gerenciais – SIG, em uma organização do poder judiciário brasileiro, descrevendo como as ações dos atores podem inibir a institucionalização de práticas de controle gerencial. Os resultados indicaram que as estruturas e processos de TI que deveriam compor o SIG da organização não estão totalmente institucionalizados, apesar da pressão coercitiva para a mudança. Dessa forma, concluíram que, se a alta administração não exercer seu papel de coordenação e apoio ao processo de mudança, dificilmente as regras tornar-se-ão hábitos e rotinas, ou seja, serão institucionalizadas.

De acordo com os estudos apresentados e relacionados com o tema proposto nesta pesquisa, que objetiva estudar o processo de institucionalização da atividade da Auditoria Interna na percepção dos auditores das Instituições Federais de Educação no Nordeste, julgou-se importante apresentar o papel da Auditoria Interna e a figura do auditor interno nas organizações públicas, geradora de diversas discussões no ambiente acadêmico. Sendo assim, apresenta-se na seção a seguir, com os procedimentos metodológicos que viabilizaram a pesquisa.

### 3 Procedimentos Metodológicos

#### 3.1 Tipificação dos participantes e descrição da pesquisa

Quanto ao objetivo deste estudo: identificar os principais aspectos no processo de institucionalização da atividade da auditoria interna nas instituições federais de educação na região nordeste, esta pesquisa se classifica como exploratória-descritiva.

No que diz respeito aos procedimentos metodológicos, trata-se de um levantamento, utilizando-se de *survey*, com abordagem quantitativa.

A amostra classificada como não probabilística intencional, e envolvendo a acessibilidade, foi composta por 63 entre chefes e auditores dos departamentos de auditoria atuantes nos Institutos Federais e Universidades Federais presentes na região nordeste, conforme disposto na Tabela 1:

Tabela 1 Amostra descritiva da pesquisa com dados com base em setembro

Instituição	Sigla	Estado	Participantes
Instituto Federal de Alagoas	IFAL	AL	9
Universidade Federal de Alagoas	UFAL		
Instituto Federal da Bahia	IFBA	BA	2
Instituto Federal Baiano	IF Baiano		

Instituto Federal do Ceará	IFCE	CE	4
Instituto Federal do Maranhão	IFMA	MA	7
Instituto Federal da Paraíba	IFPB	PB	3
Instituto Federal de Pernambuco	IFPE		
Instituto Federal do Sertão Pernambucano	IF Sertão	PE	22
Universidade Federal de Pernambuco	UFPE		
Universidade Federal Rural de Pernambuco	UFRPE		
Instituto Federal do Piauí	IFPI	PI	4
Instituto Federal do Rio Grande do Norte	IFRN	RN	8
Instituto Federal de Sergipe	IFS	SE	4

Fonte: dados da pesquisa (2017)

A coleta de dados se deu através de aplicação de questionário estruturado, similar ao desenvolvido por Paula (2006), que foi aplicado no período de 14 de março de 2017 a 15 de maio de 2017, composto por dois blocos:

**Bloco 1 - perfil dos respondentes:** representando por gênero, faixa etária, tempo de atuação na função de auditor, nível de instrução e formação acadêmica no nível de graduação, consideradas estas variáveis demográficas.

**Bloco 2 - assertivas:** 10 assertivas correspondentes ao processo de institucionalização das atividades de auditoria interna no setor público, sendo apresentadas sob escala *likert* com gradação de 1 a 5, aonde 1 – discordo totalmente; 2 – discordo parcialmente; 3 – indiferente; 4 – concordo parcialmente; 5 – concordo totalmente.

Quanto ao tratamento dos dados, no Bloco 1 utilizou-se de estatística descritiva, com a finalidade de se identificar a predominância das variáveis em relação aos respondentes; já o Bloco 2, por se tratar de assertivas sob escala *likert*, utilizou-se o ranking médio (RM) e desvio padrão (DP) compreendido como a medida de dispersão dos dados em relação à média da amostra.

Por seguinte se julgou oportuno verificar se existe significância estatística entre as assertivas expostas (variável dependente) e o perfil dos respondentes (variáveis independentes), utilizando-se de estatística inferencial, aonde foi aplicado os testes não paramétricos de *Mann Whitney* e *Kruskal-Wallis*. O teste de *Mann Whitney* foi utilizado para a variável (X) gênero, por se tratar de dois grupos não pareados, feminino (F) e masculino (M), aonde buscou-se verificar se existe significância estatística entre os gêneros.

Quanto às demais variáveis independentes (faixa etária, tempo de atuação na função de auditor, nível de instrução e formação acadêmica no nível de graduação), utilizou-se o teste de *Kruskal-Wallis*, que se é aplicado quando se há três ou mais grupos não pareados, verificando a significância estatística entre as medias e o *p-value*, para ambos os testes foi determinado um *p-value* como 0,05 ( $p < 0,05$ ).

## 4 Apresentação e análise dos resultados

Cabe expor que os 63 questionários foram devidamente respondidos e analisados, conforme proposto na metodologia deste trabalho. A seguir tem-se a análise dos dados em três seções: (i) predominância quanto ao perfil dos respondentes, (ii) percepção quanto as assertivas expostas e (iii) análise estatística das variáveis.

### 4.1 Perfil dos respondentes

Quanto ao gênero dos respondentes 28 (44,44%) são do sexo feminino e 35 (55,56%) do sexo masculino. Sobre a idade dos mesmos 13 (20,63%) possuem entre 26 e 30 anos, 20 (31,75%) entre 31 e 35 anos, 14 (22,22%) entre 36 e 40 anos, 5 (7,94%) possuem

respectivamente idades entre 41 e 45 anos, 46 e 50 anos e acima de 50 anos, um dos participantes deixou de responder a esta questão.

Questionados sobre o tempo de atuação na função, 30 (47,62%) afirmaram ter menos de 5 anos de atuação, 24 (38,10%) atuação entre 6 e 10 anos, 2 (3,17%) entre 11 e 15 anos, 1 (1,59%) e 6 (9,52%) não responderam a questão.

No que diz respeito ao grau de escolaridade, 5 (7,94%) afirmaram possuir somente ensino superior, 52 (82,54%) nível de especialização e 6 (9,52%) mestrado. Com referência a formação acadêmica (graduação), 34 (53,97%) afirmaram ter se formado em Ciências Contábeis, 16 (25,40%) Direito, 7 (11,11%) Administração, 5 (7,94%) Economia, 1 (1,59%) assinalou a opção de outros, não informando o curso de sua formação. Como predominância ao perfil dos auditores participantes da pesquisa, identificou-se os seguintes aspectos (Tabela 2).

Tabela 2 Predominância do perfil da amostra com dados com base em setembro

Variável demográfica	Predominância	Freq. Absoluta	Freq. Relativa
Gênero	Masculino	35	55,56%
Faixa etária	Entre 31 e 35 anos	20	31,75%
Tempo de atuação	Menos de 5 anos	30	47,62%
Grau de escolaridade	Especialização	52	82,54%
Formação acadêmica (graduação)	Ciências Contábeis	34	53,97%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Para Fernandes e Martins (2016) o auditor tem a função de atuar em defesa dos interesses da organização e da sociedade “suas atitudes devem justificar a ética do profissional de auditoria confiança nele depositada, qualquer sanção em contrário de ordem moral ou ética, virá a abalar esse patrimônio em seu alicerce” (Franco; Marra, 1992, p. 86).

De acordo com Machado et al. (2017) os auditores internos, além das características inerentes à função, devem ter capacidade de iniciativa, criatividade e curiosidade intelectual, poder de observação, saber ouvir, ter capacidade de percepção e assimilação rápida, possuir espírito analítico, ter facilidade de comunicação e de persuasão. Endaya, Endaya e Hanefah (2016), destacam que os atributos do auditor interno têm um impacto significativo sobre o resultado da auditoria interna no suporte ao negócio.

#### 4.2 Percepção dos respondentes sobre o Processo de Institucionalização da Auditoria Interna

A Tabela 3 descreve as assertivas expostas aos respondentes e o seu grau de concordância quanto as tais. Cabe salientar que as assertivas foram formuladas buscando analisar a percepção dos auditores internos quanto ao processo de institucionalização das atividades de auditoria interna no setor público. Conforme metodologia exposta, a escala 1 demonstra discordância total e a escala 5 concordância total.

Tabela 3 Percepção dos auditores amostra com dados com base em setembro

Assertivas (variáveis dependentes)	RM (DP)	Escala Likert				
		1	2	3	4	5
(1) A pressão política por parte de outras organizações, por parte dos profissionais da área, a cobrança da população e a exigência legal em função da crescente demanda por transparência pela LRF 101/2000 contribui para impulsionar o desenvolvimento da atividade da Auditoria Interna no setor público.	3,83 (0,91)	0	6	14	28	15

(2) As atividades de auditoria, a estrutura organizacional, os processos de trabalho e a política de pessoal são aspectos indiferentes para sofrerem influências de outras organizações no processo de institucionalização da auditoria interna.	1,94 (0,69)	16	<b>35</b>	10	1	0
(3) No processo de institucionalização da Auditoria Interna, aspectos como técnicos, contábeis, burocráticos, administrativos e jurídicos são fatores decisivos na influência de outras organizações no seu campo de atuação.	3,73 (0,99)	1	7	14	<b>27</b>	14
(4) A infraestrutura adequada, qualificação dos profissionais, apoio político e incentivos monetários não influenciam no desenvolvimento da atividade da auditoria interna no setor público.	1,29 (0,75)	<b>52</b>	7	2	1	1
(5) A documentação formal, os canais informais, os sistemas informatizados e a formação de equipes de trabalhos podem contribuir para disseminação das técnicas e procedimentos da auditoria interna.	4,66 (0,60)	0	0	4	13	<b>45</b>
(6) Em relação as atividades de interesse direto nos resultados, produtividade, ações de caráter técnico e político para alavancar a visibilidade e crescimento são fatores decisivos para o comprometimento da auditoria interna.	3,75 (0,84)	0	4	20	<b>27</b>	12
(7) A cultura e valores institucionais, resistência interna em função de diferentes concepções de trabalho, resistência externa em funções de diferentes concepções políticas e as leis, normas e procedimentos frágeis são fatores que dificultam o processo de institucionalização da atividade da auditoria interna no setor público.	4,36 (0,75)	0	1	7	22	<b>31</b>
(8) A redução nos custos operacionais, teorização e monitoramento da prática no controle interno, a observância da Lei de Responsabilidade Fiscal, respeito aos princípios da meritocracia e impessoalidade não influenciam como fatores positivos no processo de institucionalização das atividades da Auditoria Interna.	1,73 (1,00)	<b>34</b>	18	7	2	2
(9) A auditoria fiscalizadora, preventiva, orientadora e social não trazem influências no desempenho das atividades dos auditores no setor público.	1,56 (1,01)	<b>44</b>	10	3	5	1
(10) Indicadores como capacitação e desenvolvimento profissional, adoção de práticas que fornecem visibilidade às suas ações, prevenção dos controles internos e redução de custos no âmbito federal contribuem para responsabilidade social da auditoria interna no setor público.	4,63 (0,63)	0	1	2	16	<b>44</b>
<b>Total</b>	<b>2,98 (1,51)</b>	<b>147</b>	<b>88</b>	<b>81</b>	<b>126</b>	<b>121</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

De forma rankeada, as assertivas que mais se aproximam da concordância total são: 5 (RM 4,66), 10 (4,63) e 7 (4,36), isto indica respectivamente que 71,43% dos auditores concordam plenamente que o uso da documentação formal, canais informais e a formação de equipes de trabalho podem contribuir para disseminação das técnicas e procedimentos da auditoria interna.

Seguido de 69,84% que concordam plenamente que indicadores como capacitação e desenvolvimento profissional, adoção de práticas que fornecem às suas ações, prevenção dos controles internos e redução dos custos no âmbito federal contribuem para responsabilidade social da auditoria interna no setor público. No estudo de Garcia (2005) a auditoria interna abrange a apreciação, por meio do exame e avaliação das atividades da instituição, objetivando com que os auditores públicos desempenhem eficazmente suas técnicas e procedimentos convergindo para a melhora de performance das atividades da instituição.

Tendo a necessidade de expor que a auditoria interna proceda à gestão de seus resultados, bem como corroborar com os investimentos realizados nesta atividade, já que é uma atividade que busca agregar valor e aperfeiçoando as técnicas e procedimentos nas atividades fins da instituição (Imoniana, Matheus & Perera, 2014).

E, 49,21% concordam plenamente que a cultura e valores institucionais, resistência interna em função de diferentes concepções políticas, as leis, normas e procedimentos frágeis são fatores que dificultam o processo de institucionalização da atividade da auditoria interna no setor público. Na visão de Fleury (1992, p. 22), a cultura organizacional é concebida como um conjunto de valores e pressupostos básicos expresso em elementos simbólicos, que em sua capacidade de ordenar, atribuir significações, construir a identidade organizacional, tanto agem como elemento de comunicação e consenso, como ocultam e instrumentalizam as relações de dominação. Padoveze e Benedicto (2005) afirmam que a cultura organizacional influencia e orienta a tomada de decisão em todos os níveis da organização e, por isso, deve ser considerada o aspecto mais relevante da organização.

Quanto aos aspectos de discordância total, as afirmativas com menor RM são, 4 (RM 1,29), 9 (RM 1,56) e 8 (RM 1,73), cujas quais representam respectivamente que 82,54% discordam totalmente quanto ao fato da infraestrutura adequada, qualificação profissionais, apoio político e incentivo monetário não influenciam no desenvolvimento da atividade da auditoria interna no setor público. A Norma de atributo 1200 versa sobre a necessidade de capacitação continuada dos auditores internos para que a equipe possua conhecimento suficiente para desempenhar responsabilidades profissionais (IIA, 2013). Seguido de 69,54% que discordam totalmente que a auditoria fiscalizadora, preventiva, orientadora e social não trazem influências no desempenho das atividades dos auditores no setor público.

No estudo de Menegussi e Ianesko (2008, p. 10) destaca-se que “[...] a Auditoria, na atualidade, é um serviço que contribui para o desenvolvimento da entidade, ajuda no aprimoramento dos controles internos, permite a detecção de irregularidades, e também aprimora o desenvolvimento”. Para Patzlaff, Santos, Perondi e Patzlaff (2016), as técnicas da auditoria, exercem uma espécie de função preventiva, reparadora e moralizadora dentro das organizações. E, 53,97% afirmam discordar totalmente que a redução nos custos operacionais, teorização e monitoramento da prática no controle interno, a observância da Lei de Responsabilidade Fiscal, o respeito aos princípios da meritocracia e impessoalidade como fatores positivos no processo de institucionalização das atividades da Auditoria Interna.

De Melo e Paiva (2017) assinalam que a Lei de Responsabilidade Fiscal deu novo impulso ao reforçar a importância do bom uso do dinheiro público, o que contribui para que os recursos despendidos pelo Governo sejam aplicados para atender às necessidades da sociedade. Na concepção de Costa e Silva (2016) a Lei de Responsabilidade Fiscal representa um instrumento eficiente no suporte à gestão dos recursos públicos. De forma geral, tem-se um RM de 2,98, o que estatisticamente demonstra indiferença dos respondentes quanto as assertivas, este resultado decorre do equilíbrio que se é dado ao número de respostas quanto a gradação da escala *likert*, e a forma como as assertivas são expostas, havendo assertivas de caráter afirmativo e negativo sob a mesma gradação.

#### 4.3 Relação existente entre as assertivas e o perfil dos respondentes

Como proposto na metodologia deste trabalho, buscou-se através de testes não paramétricos, *Mann-Whitney e Kruskal-Wallis*, verificar a significância estatística entre as variáveis dependentes (Y) e variáveis independentes (X). Para tal, foram utilizadas para análise as assertivas com maior nível de concordância total e discordância total (variável dependente), assim como disposto na análise dos resultados da Tabela 2.

Com relação as variáveis dependentes (assertivas) e a variável independente “gênero” o teste de *Mann-Whitney* não demonstrou significância estatística, aonde observou-se que os

valores de  $p$  demonstraram resultados maiores que 0,05 (sendo  $p\text{-value} < 0,05$ ), não sendo possível afirmar que o gênero dos respondentes surte efeito sobre o resultado do processo de institucionalização da auditoria interna no setor público.

Na análise das variáveis dependentes (assertivas) e a variável independente “faixa etária” o teste de *Kruskal-Wallis* demonstrou significância estatística entre as variáveis (Y) 7, 8 e 10, com  $p\text{-value} < 0,05$ , conforme exposto na Tabela 4, as demais assertivas resultaram em  $p\text{-value} > 0,05$ , não obtendo significância estatística.

Tabela 4 Estatística variável faixa etária da amostra com dados com base em setembro

	Média	Desvio padrão	$p\text{-value}$
<b>4) A infraestrutura adequada, qualificação dos profissionais, apoio político e incentivos monetários não influenciam no desenvolvimento da atividade da auditoria interna no setor público.</b>			
Entre 26 e 30 anos	1,00	0,00	
Entre 31 e 35 anos	1,50	1,10	
Entre 36 e 40 anos	1,36	0,63	
Entre 41 e 45 anos	1,60	0,89	0,322
Entre 46 e 50 anos	1,00	0,00	
Acima de 51 anos	1,00	0,00	
<b>5) A documentação formal, os canais informais, os sistemas informatizados e a formação de equipes de trabalhos podem contribuir para disseminação das técnicas e procedimentos da auditoria interna.</b>			
Entre 26 e 30 anos	4,92	0,28	
Entre 31 e 35 anos	4,75	0,44	
Entre 36 e 40 anos	4,43	0,76	
Entre 41 e 45 anos	4,00	1,15	0,064
Entre 46 e 50 anos	4,80	0,45	
Acima de 51 anos	4,60	0,55	
<b>7) A cultura e valores institucionais, resistência interna em função de diferentes concepções de trabalho, resistência externa em funções de diferentes concepções políticas e as leis, normas e procedimentos frágeis são fatores que dificultam o processo de institucionalização das atividades da Auditoria Interna.</b>			
Entre 26 e 30 anos	4,77	0,60	
Entre 31 e 35 anos	4,16	0,69	
Entre 36 e 40 anos	4,29	0,83	
Entre 41 e 45 anos	3,50	1,00	<b>0,025*</b>
Entre 46 e 50 anos	4,80	0,45	
Acima de 51 anos	4,40	0,55	
<b>8) A redução nos custos operacionais, teorização e monitoramento da prática no controle interno, a observância da Lei de Responsabilidade Fiscal, respeito aos princípios da meritocracia e impessoalidade não influenciam como fatores positivos no processo de institucionalização das atividades da Auditoria Interna.</b>			
Entre 26 e 30 anos	1,31	0,63	
Entre 31 e 35 anos	2,25	1,41	<b>0,044*</b>
Entre 36 e 40 anos	1,57	0,65	

São Paulo, 25 a 27 de julho de 2018.

Entre 41 e 45 anos	2,20	0,45	
Entre 46 e 50 anos	1,40	0,55	
Acima de 51 anos	1,20	0,45	
<b>9) A auditoria fiscalizadora, preventiva, orientadora e social não trazem influencias no desempenho das atividades dos auditores no setor público.</b>			
Entre 26 e 30 anos	1,31	0,85	
Entre 31 e 35 anos	1,90	1,33	
Entre 36 e 40 anos	1,50	0,94	
Entre 41 e 45 anos	2,00	0,71	0,296
Entre 46 e 50 anos	1,20	0,45	
Acima de 51 anos	1,00	0,00	
<b>10) Indicadores como capacitação e desenvolvimento profissional, adoção de práticas que fornecem visibilidade às suas ações, prevenção dos controles internos e redução de custos no âmbito federal contribuem para responsabilidade social da auditoria interna no setor público.</b>			
Entre 26 e 30 anos	4,77	0,44	
Entre 31 e 35 anos	4,75	0,44	
Entre 36 e 40 anos	4,64	0,84	
Entre 41 e 45 anos	3,80	0,84	<b>0,044*</b>
Entre 46 e 50 anos	4,80	0,45	
Acima de 51 anos	4,40	0,55	

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Quanto a análise da variável independente “tempo de atuação na função de auditor”, o teste de *Kruskal-Wallis* demonstrou significância estatística somente com a afirmativa 5, com *p-value* <0,05, conforme disposto na Tabela 5:

Tabela 5 Estatística variável tempo de atuação amostra com dados com base em setembro

	Média	Desvio Padrão	<i>p-value</i>
<b>4) A infraestrutura adequada, qualificação dos profissionais, apoio político e incentivos monetários não influenciam no desenvolvimento da atividade da auditoria interna no setor público.</b>			
<= 5,0	1,23	0,77	
5,1 - 10,0	1,29	0,62	
10,1 - 15,0	1,00	0,00	0,924
Acima de 16	1,00		
<b>5) A documentação formal, os canais informais, os sistemas informatizados e a formação de equipes de trabalhos podem contribuir para disseminação das técnicas e procedimentos da auditoria interna.</b>			
<= 5,0	4,80	0,41	
5,1 - 10,0	4,65	0,65	
10,1 - 15,0	3,50	0,71	<b>0,013*</b>
Acima de 16	5,00		

7) A cultura e valores institucionais, resistência interna em função de diferentes concepções de trabalho, resistência externa em funções de diferentes concepções políticas e as leis, normas e procedimentos frágeis são fatores que dificultam o processo de institucionalização da atividade da auditoria interna no setor público.

<= 5,0	4,55	0,63	
5,1 - 10,0	4,22	0,67	
10,1 - 15,0	3,50	2,12	0,113
Acima de 16	4,00		

8) A redução nos custos operacionais, teorização e monitoramento da prática no controle interno, a observância da Lei de Responsabilidade Fiscal, respeito aos princípios da meritocracia e impessoalidade não influenciam como fatores positivos no processo de institucionalização das atividades da auditoria interna.

<= 5,0	1,87	1,14	
5,1 - 10,0	1,46	0,72	
10,1 - 15,0	2,00	1,41	0,467
Acima de 16	2,00		

9) A auditoria fiscalizadora, preventiva, orientadora e social não trazem influencias no desempenho das atividades dos auditores no setor público.

<= 5,0	1,37	0,93	
5,1 - 10,0	1,75	1,07	
10,1 - 15,0	2,00	1,41	0,456
Acima de 16	1,00		

10) Indicadores como capacitação e desenvolvimento profissional, adoção de práticas que fornecem visibilidade às suas ações, prevenção dos controles internos e redução de custos no âmbito federal contribuem para responsabilidade social da auditoria interna no setor público.

<= 5,0	4,77	0,43	
5,1 - 10,0	4,63	0,58	
10,1 - 15,0	4,00	1,41	0,129
Acima de 16	4,00		

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

No que diz respeito a variável independente “nível de instrução” o teste de *Kruskal-Wallis* não detectou significância estatística obtendo *p-value* >0,05. O mesmo se observou para a variável independente “formação acadêmica a nível de graduação” aonde não houve significância estatística diante ao parâmetro adotado.

Cabe expor que a atividade de auditoria interna em uma organização é responsável pela promoção do controle interno, por assessorar a gestão no que concerne ao zelo pelas boas práticas administrativas, que já atendem na sua totalidade os aspectos determinados pela legislação em vigor, entretanto, em algumas instituições o processo ainda não é compreendido como absolutamente institucionalizado, isto devido à forte resistência a mudança relacionada a cultura organizacional nas instituições do setor público.

## 5 Considerações Finais

A teoria institucional versa sobre a incorporação de práticas e procedimentos que levam uma organização a se tornar estruturada, sendo legitimada por ações que são reconhecidas pela sociedade atuante, podendo tais práticas e procedimentos se tornar isomórficas dentre as

organizações pertencentes ao meio. O presente estudo elegeu como objetivo geral: identificar os principais aspectos no processo de institucionalização da atividade da auditoria interna nas instituições federais de educação na região nordeste.

Aspectos do processo de institucionalização da auditoria interna foram expostos aos respondentes através de assertivas, buscando analisar o nível de concordância e discordância quanto os tais. De um modo geral, o RM foi de 2,98 o que apontou imparcialidade dos auditores quanto aos aspectos expostos. Não obstante, houve assertivas que obtiveram, RM acima de 4,36 demonstrando concordância parcial e concordância total quanto os aspectos, foram elas as assertivas 5 (RM 4,66), 7 (RM 4,36) e 10 (RM 4,63), compreendidas como os aspectos principais no processo de institucionalização da auditoria interna, uma vez que obtiveram grande índice de concordância.

Estas assertivas correspondem a: (5) documentação formal, os canais informais, os sistemas informatizados e a formação de equipes de trabalhos podem contribuir para disseminação das técnicas e procedimentos da auditoria interna, (7) a cultura e valores institucionais, resistência interna em função de diferentes concepções de trabalho, resistência externa em funções de diferentes concepções políticas e as leis, normas e procedimentos frágeis são fatores que dificultam o processo de institucionalização da atividade da auditoria interna no setor público, e (10) indicadores como capacitação e desenvolvimento profissional, adoção de práticas que fornecem visibilidade às suas ações, prevenção dos controles internos e redução de custos no âmbito federal contribuem para responsabilidade social da auditoria interna no setor público.

Quanto as assertivas com menor *ranking* médio destacaram-se 4 (RM 1,29), 8 (RM 1,73) e 9 (RM 1,56), que correspondem a: (4) a infraestrutura adequada, qualificação dos profissionais, apoio político e incentivos monetários não influenciam no desenvolvimento da atividade da auditoria interna no setor público, (8) a redução nos custos operacionais, teorização e monitoramento da prática no controle interno, a observância da Lei de Responsabilidade Fiscal, respeito aos princípios da meritocracia e impessoalidade não influenciam como fatores positivos no processo de institucionalização das atividades da Auditoria Interna, e (9) a auditoria fiscalizadora, preventiva, orientadora e social não trazem influências no desempenho das atividades dos auditores no setor público. Os baixos índices dos *rankings* médio demonstram discordância dos respondentes quanto a tais pontos.

A análise das variáveis Y (assertivas) e X (variáveis demográficas) sob os testes não paramétricos demonstraram que a variável independente “gênero” (utilizando-se do teste de *Mann-Whitney*) não demonstrou significância estatística, aonde observou-se que os valores de *p* demonstraram resultados maiores que 0,05 (sendo *p-value* < 0,05), não sendo possível afirmar que o gênero dos respondentes surte efeito sobre o resultado do processo de institucionalização da auditoria interna no setor público.

A variável “faixa etária” (teste de *Kruskal-Wallis*) demonstrou significância estatística entre as variáveis (Y) 7, 8 e 10, com *p-value* < 0,05, as demais assertivas resultaram em *p-value* > 0,05, não obtendo significância estatística. Já a variável independente “tempo de atuação na função de auditor”, demonstrou significância estatística somente com a afirmativa 5, com *p-value* < 0,05. No que diz respeito a variável independente “nível de instrução” o teste de *Kruskal-Wallis* não detectou significância estatística obtendo *p-value* > 0,05. O mesmo se observou para a variável independente “formação acadêmica a nível de graduação” aonde não houve significância estatística diante ao parâmetro adotado.

É oportuno expor que na visão de Britto, Pimenta, Souza e Cruz (2016), a administração pública passou por várias reformas inclusive a gerencial na busca de eficiência nos resultados. Com essa nova abordagem, o controle interno direcionou suas atividades para as unidades de auditoria interna para o alcance dos objetivos da gestão que passaram a utilizar a Auditoria Baseada nos Riscos (ABR) para melhor contribuir para atividade fim das Instituições.

De acordo com Tolbert e Zucker (2007) o processo de institucionalização passa por três fases: habitualização, objetivação e sedimentação. Compreende-se a primeira como o desenvolvimento dos comportamentos padronizados, a segunda como o desenvolvimento do consenso social e a terceira consiste na difusão da estrutura, em sua totalidade, tanto pela sua propagação no ambiente como pela resistência durante um período longo de tempo.

Ademais entende-se que um processo para que seja devidamente institucionalizado precisa ser habitualizado por aqueles que formam a organização, para então ser reconhecido socialmente no campo atuante da organização, a sedimentação acontece quando a estrutura padronizada é reconhecida (legitimada) em sua totalidade, mesmo diante de resistências culturais.

Destaca-se que a pesquisa sinalizou importantes pontos sobre os aspectos de institucionalização da auditoria interna no setor público nas instituições federais de educação do nordeste, no entanto tais resultados não devem ser generalizados, por abranger apenas uma parcela (região NE) de tais entidades. Sugere-se, como trabalhos futuros, aplicando a outras regiões, com o objetivo de verificar a percepção dos auditores públicos sobre os aspectos de institucionalização da auditoria em tais, podendo tais dados serem comparados.

### Referências Bibliográficas

- Almeida, G. M. A., Borges, R. J., & Amâncio-Vieira, S. F. (2017). Processo de Institucionalização da pesquisa com Pinhão-Mando: Um estudo na Embrapa-DF/Processo f Institutionalization of Jatropa Research: A Study at Embrapa – DF. *Revista Eletrônica de Administração e Turismo-ReAT*, 10(5), 1245-1266.
- Almeida, P. P. de O., & Moreira, R. de L. (2014). Institucionalização do gerenciamento de estoques no setor público: Um estudo de caso no IFES–campus Ibatiba. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, RN Brasil. 21.
- Attie, W. (2007). *Auditoria: conceitos e prática*. (4a ed.) São Paulo: Atlas.
- Beuren N, I. M., & Macohon, E. R. (2010). Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial em indústrias de móveis. *Revista Organizações & Sociedade*, 17(55),705-723.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil 1998. (1998). Brasília Recuperado em 11 setembro, 2017, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).
- BRASIL. Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000 (2000). Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Recuperado em 13 de abril, 2017, de <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2000/decreto-3591-6-setembro-2000-371942-norma-actualizada-pe.html>.
- BRASIL. Instrução Normativa SFC nº 01, de 06 de abril de 2001 (2001). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), vinculada à Controladoria-Geral da União (CGU), da Presidência da República. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Aprova o Anexo: Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília Recuperado em 13 abril, 2017, de <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>.
- Boffi, M. L.; Beuren, I. M.; Guerreiro, R. (2008). Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. *Revista Organizações & Sociedade*, 15(46), 153-174.
- Brito, G., Pimenta, D., Souza, E. & Cruz, A. (2016). Benefícios e desafios da auditoria baseada em risco em Instituições Federais de Ensino. Comunicação apresentada no *Colóquio Internacional de Gestión Universitaria - CIGU*, Arequipa, Perú. 16.

- Carvalho, C. A., Vieira, M. M. F., & Goulart, S. (2005). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista de Administração Pública*, 39 (4), 849-874.
- Carvalho, C. A., Vieira, M. M. F., & Lopes, F. D. (1999). Contribuições da perspectiva institucional para análise das organizações. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 23.
- Costa, J. A., & Silva, W. S. (2016). Lei de Responsabilidade Fiscal: Observância dos Limites de Gastos com Pessoal no Poder Executivo dos Estados da Região Nordeste de 2013 a 2015, Período de Início da Recessão Econômica Brasileira. *Revista Controle-Doutrinas e Artigos*, 14(2), 328-356.
- De Melo, G. J. P., & Paiva, S. B. (2017). Benefícios potenciais da auditoria operacional para a administração pública: a percepção dos auditores do TCE/PB. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia - RACE* 16(1), 353-380.
- Dimaggio, P., & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2) 147-160.
- Diniz, J. M. A., Mesquita, N. L., de Assis, O. F. G., & Tassigny, M. M. (2016). Encontros de Iniciação Científica em Administração e o Processo de Institucionalização de uma Instituição de Ensino Superior. *Revista Uniabeu*, 8(20), 109-124.
- Endaya, K. A., Endaya, K. A., Hanefah, M. M., & Hanefah, M. M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160-176.
- Farias, S.; Schulz, J. P.; Bellato, R. L.; Alberton, L. (2012,). A auditoria e os procedimentos de amostragem nas instituições federais de ensino superior da região sul do Brasil: aspectos gerais e específicos ao ano de 2010. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 23-40.
- Fernandes, A. C., & Martins, V. F. (2016). Ética do profissional de auditoria: dilemas morais envolvendo atos ilícitos na execução de sua atividade. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade - RAGC*, 4(10), 71-86.
- Ferreira, M., & Janes Carneiro, T. C. (2015). A institucionalização da Educação a Distância no Ensino Superior Público Brasileiro: análise do Sistema Universidade Aberta do Brasil. *Revista Educação Unisinos*, 19(2), 228-242.
- Fleury, M. T. L. (1992) *O desvendar a cultura de uma organização: uma discussão metodológica*. In: PETTIGREW, Andrew et al. *Cultura e poder nas organizações*. São Paulo, Atlas.
- Franco, Hilário; Marra, Ernesto. (1992) *Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos, papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria*. (2ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Freitas, C. A. S. de (2005) *Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no tribunal de contas da união*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Brasília. Brasília, DF.
- Furlanetto, E. L. (2008). Instituições e desenvolvimento econômico: a importância do capital social. *Revista de Sociologia e Política*, 16(Supl.) 55-67.
- Garcia, A. A. (2005). Auditoria interna: realidade ou mera rotulagem? *Cadernos EBAPE. BR*, 3(4), 01-04. Recuperado em 13 outubro, 2017, de <http://www.scielo.br/pdf/cebape/v3n4/v3n4a13.pdf>.
- Gomes, A. O., Peter, M. G. A., Machado, M. V. V., & Oliveira, T. E. (2013). A institucionalização da controladoria no âmbito do poder executivo municipal no estado do Ceará. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 16(1), 36-50.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2008). Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, 15(44), 45-62.

- Hodgson, G. M. (2000). The Hidden Persuaders: institutions and choice in economic theory. Seminário “A situação atual da microeconomia: uma perspectiva metodológica” Programa do Doutorado em Desenvolvimento Econômico, UFPR, Curitiba, PR.
- Imoniana, J. O., Matheus, C. P., Pereira, L. C. J.(2014). Medição de desempenho de auditoria interna: um estudo empírico. *Revista Universo Contábil*, 10(3), 65-93. Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Estrutura Internacional de Práticas Internacionais (IPPF), 2013. Recuperado em 13 outubro, 2017, de <http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF.html>.
- Jepperson, R. (1991). Institutions, institutional effects, and institutionalism. In W.W.Powell & P.J. DiMaggio (Eds.). *The new institucionalism in organizational analysis*: 143-163. Chicago: University of Chicago Press.
- Junqueira, E., Louro, A. C., Bubach, C., & Gonzaga, R. P. (2017). Resistência à Mudança no Sistema de Informação Gerencial: uma análise da institucionalização de estruturas e processos de TI em uma organização do Poder Judiciário Brasileiro. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(2) 77-93.
- Kalife, M. A. (2004). Administração Pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e a Controladoria. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, 1(1), 266-288.
- Lélis, D. L. M., & Pinheiro, L. E. T. (2012). Percepção de Auditores e Auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. *R. Contabilidade & Finanças – USP*, 23(60), 212-222.
- Machado, S., Serra, S., & Gomes, P. (2017). Auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior: Estudo empírico no contexto português. *Dos Algarves: A Multidisciplinary e-Journal*, 29(unknown), 31-48.
- Martos, S.R., Tsay, G.S., & Munck, L. (2010). Institucionalização da Gestão Ambiental em Pequenas Empresas: Um Estudo em Empresas Norte Paranaenses. *Anais do Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais*, São Paulo, SP, Brasil, 15.
- Menegussi, E. M. de M., & Ianesko, J.A. (2008). A importância da auditoria contábil na prevenção e combate aos erros e às fraudes nas organizações. *Revista Eletrônica Lato Sensu – UNICENTRO*, n. 6, 1-13.
- Montenegro, T. M., & Celente, A. L. I. (2016). A auditoria do setor público como instrumento de *accountability* – estudo de caso na marinha do Brasil. *Revista de Gestão de Projetos – GeP*, 7(3), 29-47.
- Nascimento, G. C., Rodrigues, V. J., & Megliorini, E. (2010). Conceitos da teoria institucional: fonte propulsora de evolução para a gestão de desempenho. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 17.
- Neto, O. A. P., & Vieira, A. L. (2006). Planejamento das atividades de auditoria interna na UFSC. *Anais do Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul*, Blumenau, SC, Brasil, 6.
- North, D. (1993). *Desempenho económico en el transcurso de los años*. In Conferência de Douglass North em Estocolmo, Suécia, vol. 9. Recuperado em 04 novembro, 2017, de <http://www.eumed.net/coursecon/textos/north-nobel.htm>.
- Padoveze, C.L., & Benedicto, G.C. (2005). Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. *Revista Eletrônica de Administração*, 44(11), 1-24.
- Patzlaff, A. C., Santos, G. D., Perondi, M. A., & Patzlaff, P. M. G. (2016). Auditoria e balanço social: o potencial intrínseco do controle social na promoção do desenvolvimento. Audit and social balance: the intrinsic potential of social control in benefiting from the development). *Emancipação*, 14(2), 187-200.
- Paula, J. C. T (2006). *O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: uma análise sob a perspectiva da Teoria Institucional*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Ceará, CE, Brasil.

São Paulo, 25 a 27 de julho de 2018.

- Pellegrini, V. L. B. D., Barbosa, J. G. P., Pitassi, C., & Oliveira, M. A. (2014). Auditoria de Processos de Inovação: um Estudo de Caso no Inmetro. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 9(1). 124-141
- Pinto J. G. A. (2004). *Adequação de Controles Internos em Exames de Auditoria para Validação de Certificados de Filantropia*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte e a Universidade de Brasília, Paraíba, PB, Pernambuco, PE, Rio Grande do Norte, RN, Brasília, DF, Brasil.
- Ricardino, A., & Carvalho, L. N. (2004). Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. *Revista de Contabilidade & Finanças – USP*, n. 15(35), 22-34.
- Scapens, W. R. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 301-321.
- Selzinck. P.(1972). *A liderança na administração: uma interpretação sociológica*. Rio de Janeiro: FGV.
- Silva, P. G. K. (2002). O papel do controle interno na administração pública. *Revista ConTexto*, 2(2), 1-16.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations* (2nd ed.). Thousand Oaks: Sage
- Soares, M. de A. (2007). Auditoria interna aplicada em uma instituição filantrópica hospitalar. *Revista ConTexto*, 7(11), 1-26.
- Teixeira, J. C., Cabral, A., Braga, R. E. C., & Soares, R. T. (2007). 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: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Treter, J. (2013). O funcionamento do controle interno em consonância com a lei de responsabilidade fiscal nas prefeituras da região do alto Jacuí. *Revista de Extensão da universidade de Cruz Alta*, 5(1), 58-79.
- Tolbert, P. S.; Zucker, L. G. (2007). *A institucionalização da teoria institucional*. In: Clegg, S.; Hardy, C.; Nord, W.R. (Orgs.). Caldas, M.; Fachin, R.; Fischer, T. (Orgs.). *Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais* (vol.1). São Paulo: Atlas.
- Wanderley, C. de A., Barbosa, R. V. do N., & Soeiro, T. de M. (2017) Institucionalização dos Mecanismos de Controle Gerencial no relacionamento Interorganizacional de uma empresa do setor elétrico. *Anais do Congresso Anpcont*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 11.