



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

## **Institucionalização das Práticas de Controle Interno em uma IES: Uma Análise sob o Enfoque da Teoria Institucional**

**SHEILA ALICE TERTO GAJADHAR***Universidade Federal da Paraíba (UFPB)***DAVI JÔNATAS CUNHA ARAÚJO***Universidade Federal da Paraíba (UFPB)*

### **Resumo**

Por gerenciar valores públicos, os controles internos das universidades assumem um papel importante no alcance das metas e objetivos institucionais. Para alcançar a efetividade e conseguir agregação de valor, atingimento de objetivos, dentre todos outros fatores atrelados a uma boa estrutura de controle interno é importante que a mesma esteja institucionalizada no ambiente em que atua, sendo assim o objetivo desse estudo é analisar o processo de institucionalização das práticas de controle interno em uma IES. A pesquisa classifica-se como qualitativa e descritiva. Após a aplicação de questionário aos servidores que compõem o setor de auditoria interna da IES e análise de conteúdo das respostas, foi feita análise por meio do software Iramuteq®. Esta análise foi efetuada com os recursos da análise fatorial e de similitudes; e da nuvem de palavras para captar as intenções de sentido do conjunto de respostas dos três participantes da pesquisa e como as palavras apresentadas pelos participantes estão estruturadas a partir de suas respostas. Os resultados indicam que de todas as fases do processo de institucionalização, a da sedimentação foi a que expressou um maior nível de criticidade por parte dos servidores da auditoria interna. A análise realizada por meio de *software* confirmou que os servidores se reportaram a aspectos que confirmam ações correspondentes a todas as fases do processo de institucionalização das práticas de controle interno na IES pesquisada, apesar da auditoria interna concentrar-se na avaliação dessas práticas e por possuírem um entendimento mais crítico do processo de institucionalização na fase da sedimentação.

**Palavras chave:** Controle Interno; Institucionalização; Teoria Institucional; Auditoria Interna.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

## 1 INTRODUÇÃO

As instituições de ensino superior – IES, a partir de 1990, começam a ser tratadas como um negócio tornando o ensino superior mais acessível (Mainardes *et al.*, 2011). Porém o ambiente de instabilidades econômicas, políticas e financeiras fazem com que as IES procurem por novas formas de aperfeiçoar seus modelos de gestão, tornando-o mais eficaz eficiente (Meyer Junior *et al.*, 2012).

Por gerenciar valores públicos, os controles internos das universidades assumem um papel importante no alcance das metas e objetivos institucionais. As práticas de controle interno compõem a gestão de riscos nas instituições, por serem responsáveis pela condução de seus processos internos e pelos principais usuários das informações serem destinados a gerenciar os riscos, com o objetivo de fornecer segurança razoável para que os objetivos e metas sejam alcançados de fato. A avaliação e asseguarção dos sistemas de controle interno consistem nas atividades principais da Auditoria Interna (Cgu, 2016).

O controle deve estar presente em todos os níveis hierárquicos e em acompanhamento de todas as atividades da organização. Na Administração Pública, o controle vem assumindo uma dimensão cada vez maior, devido à crise econômica de 2014 e aos acontecimentos que envolvem o mal uso do dinheiro público reforçando assim, a necessidade de zelar pelo uso eficiente dos recursos. Além disso, a sociedade também demanda por serviços públicos de qualidade (Linczuk, 2012).

No âmbito das Universidades Federais, o controle é caracterizado como um aspecto inseparável do fazer institucional e em função de políticas e programas de expansão universitária, as universidades passaram a administrar um volume de recursos mais expressivos (Linczuk, 2012). Não só questões financeiras, mas também vale ressaltar o importante serviço prestado por essas instituições à sociedade que são agentes de transformação social e por esses fatores o controle deve ser priorizado pelos gestores universitários (Castro, 2011).

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

A partir da inicial vertente clássica dos controles com Max Weber e Taylor, que tinha como foco a burocracia, passou-se pela era moderna ou também conhecida como contábil com Anthony (1965) e Hopwood (1972), nessa era o foco era nos centros de responsabilidade, custos e orçamento. Logo após, surgiu a denominada era pós contábil da teoria sobre controle com autores como Merchant (1985) e Macintosh (1994), que abordaram os controles sobre eficácia e resultados, em seguida, chegou-se a Ouchi (1979), Merchant (1985), Wickramasinghe e Hopper (2005), onde o enfoque eram voltados para os aspectos comportamentais, de ações e processos, através de grupos de normas, de estratégias e até antropológicos e culturais.

A implantação de sistema de controle interno na administração pública seja no âmbito federal, estadual ou municipal é uma exigência determinada pela Constituição Federal de 1988, porém o alinhamento do setor público com as práticas estipuladas pelo COSO se deu em 2004, por meio da adesão das recomendações da INTOSAI pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e ganhou consolidação com a divulgação de vários escândalos de corrupção e uso inapropriado da máquina pública, com a publicação da Portaria CGU/MP 01/2016 (Brasil, 2016) que assume todos os componentes e o conceito da Estrutura como referência a ser seguida no âmbito do Governo Federal.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

Sendo assim, acredita-se que para alcançar a efetividade e conseguir agregação de valor, atingimento de objetivos, dentre todos outros fatores atrelados a uma boa estrutura de controle interno é importante que a mesma esteja institucionalizada no ambiente em que atua. A institucionalização cria hábitos, regras e rotinas dentro das empresas. Essas práticas vão sendo aceitas aos poucos pelos colaboradores, legitimando assim a cultura organizacional, tornando a instituição mais autônoma e independente, com o objetivo de permitir a continuidade da mesma (Tolbert & Zucker, 1999).

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

Desta maneira, o objetivo desse estudo é analisar o processo de institucionalização das práticas de controle interno em uma IES. A pesquisa justifica-se pela importância que as Instituições de Ensino Superior tem no âmbito social e econômico (Chiarini & Vieira, 2012) e na posição estratégica ocupada pelo controle interno onde o mesmo necessita estar solidamente estruturado para alcançar os resultados esperados.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Teoria Institucional E O Processo De Institucionalização

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

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

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

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

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



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

determinada situação. De acordo com Tolbert e Zucker (1999), o processo de institucionalização acontece quando os indivíduos transmitem aquilo que consideram como socialmente real e essas práticas são repetidas e assimiladas pelos demais indivíduos da organização.

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

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

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

No segunda fase, a de objetificação ou estágio semi-institucional, é possível perceber algumas características onde as instituições que adotam as estruturas são heterogêneas, e as ações são transmitidas não mais por imitação, mas sim por questões normatizadoras e as políticas adotadas são moldadas pela instituição, ou seja, nesse estágio implica o desenvolvimento de significados ligados aos comportamentos da primeira fase permitindo a transposição de ações para contexto além de sua origem (Tolbert & Zucker, 1999).

A terceira e última fase é chamada de sedimentação, onde se observa a institucionalização completa da organização na sociedade. Com isso, nessa fase os procedimentos, práticas e normas são tidos como verdade não sendo mais questionáveis. A institucionalização total é levada por meio da atuação de três variáveis: resistência de grupos de oposição, apoio continuado de grupos de defensores e correlação positiva com resultados esperados (Tolbert & Zucker, 1999).

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

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

O isomorfismo pode ser competitivo ou institucional. O foco da teoria institucional é dado no isomorfismo institucional. Dentro do isomorfismo institucional, existem três tipos de mecanismos isomórficos, que podem coexistir no contexto empírico, embora apresentando



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

resultados e origens diversos: isomorfismo coercitivo, isomorfismo mimético e isomorfismo normativo (Dimaggio & Powell, 1983).

A legitimação por sua vez, foi estudada por Scott (2013) que a define como sendo o principal objetivo da institucionalização. A legitimidade age sob os três pilares das instituições: regulativo, normativo e cognitivo. Quanto ao pilar regulativo remete a conformidade com às exigências legais, ou seja, uma organização legitimada quanto ao pilar regulativo é aquela que é estabelecida e opera em conformidade com os requisitos legais.

Quanto a concepção normativa, enfatiza uma profunda base moral para avaliar a legitimidade. Nesse pilar, uma organização é legitimada de acordo com a sua adesão a normas reconhecidas como padrão de comportamento. E a legitimidade cognitiva é fundamentada na noção de compartilhamento. A visão cognitiva enfatiza a legitimidade que vem de um padrão comum de referência (Alves, Castro & Souto, 2014).

## 2.2 Controle Interno Na Administração Pública

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

O conceito de controle interno foi aprimorado ao longo do tempo, sendo conceituado pela primeira vez em 1905 (Lee, 1971), porém sua vertente mais conhecida é a definição instituída pelo American Institute of Certified Accountants, em 1949. Nessa vertente o controle é apresentado como um plano e ações da organização que visam manter os ativos seguros, assegurar e verificar a fidedignidade das informações, garantir as políticas definidas pela gestão e o alcance dos objetivos. Anos após anos essa definição vem sendo aprimorada, portanto não há uma uniformidade no conceito de controle interno e isso está diretamente associado ao fato de ser uma das principais causas da ineficiência da implementação e na limitação da operação dos sistemas de controle (Barnier, 2015).

No setor público é possível perceber a ocorrência de uma positivação lenta, todavia alinhada com a evolução das teorias dos controles gerenciais. Normas como a Lei 4.320/1964 e o Decreto Lei 200/1967 mostram a prevalência da escola contábil representada por Anthony (1965) e sedimentam os ditames da teoria burocrática anterior. A partir da democratização algumas normas constitucionais como é o caso do artigo 74 (CF, 1988) e normas infraconstitucionais com fins fiscais como a Lei Complementar 101/2000 trazem à tona a importância da necessária institucionalização dos conceitos e práticas para atuação dos sistemas de controles e gerenciais com o intuito de proteger o patrimônio e trazer eficácia às políticas públicas, porém ainda desalinhada de uma abordagem prática (De Sousa, Souto & Nicolau, 2017).

Destaca-se então o controle interno na gestão pública como forma de acompanhamento permanente das ações e adoção de medidas corretivas a fim de garantir que os recursos sejam utilizados de maneira eficaz.

## 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa classifica-se como qualitativa e descritiva. Quanto aos procedimentos metodológicos, a pesquisa qualifica-se como um estudo de caso. Para o alcance do objetivo da pesquisa foram estabelecidas categorias e subcategorias de análise a partir do referencial teórico adotado e a partir da literatura. A partir da pesquisa qualitativa, buscou-se obter



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

profundidade do fenômeno em estudo, ou seja, suas especificidades e contextualizações, assim como a interpretação dos participantes da pesquisa.

Nesse caso, buscou-se analisar, com profundidade, o processo de institucionalização em uma IES sobre as práticas de controle interno. O uso dessa abordagem se justifica porque não foram feitos apontamentos numéricos nem mensurações acerca da frequência e da intensidade do comportamento da população em estudo sobre o processo de institucionalização das práticas de controle interno, mas os resultados foram alcançados através da interrogação direta dos participantes por meio de questionário com questões subjetivas.

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

Após aplicação de questionário e análise de conteúdo das respostas, foi feita análise por meio do software Iramuteq®. Esta análise foi efetuada com os recursos da análise fatorial e de similitudes; e da nuvem de palavras para captar as intenções de sentido do conjunto de respostas dos três participantes da pesquisa e como as palavras apresentadas pelos participantes estão estruturadas a partir de suas respostas.

### 3.1 Instrumento De Coleta De Dados E Participantes Da Pesquisa

Este estudo utilizou como técnica de coleta de dados um questionário, composto por 23 questões subjetivas adaptadas da pesquisa de Soares (2017) e construídas a partir do referencial teórico, com o intuito de coletar informações sobre o processo de institucionalização das práticas de controle interno. As questões foram categorizadas em seções e subseções relacionadas a institucionalização, sendo elas: habitualização, objetificação, sedimentação, legitimação e isomorfismo conforme o quadro 1.

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



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

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

**Quadro 1** - Categorias, subcategorias, descrição e autores

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

Os participantes da pesquisa foram compostos pelos servidores que trabalham no setor de auditoria interna, pois na instituição eles são os responsáveis por avaliar as práticas de controle interno existentes na organização. O setor possui 6 funcionários, constituindo o universo da pesquisa. Participaram da pesquisa 3 auditores internos configurando a amostra como 50% do universo. Os questionários foram enviados por e-mail e após retorno com as respostas foi efetuada a análise qualitativa a partir de uma análise de conteúdo. Todos os participantes tornaram-se cientes e assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). A identificação dos entrevistados foi preservada, conforme se estabelece no TCLE.

#### 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

A análise de resultados será apresentada na seguinte ordem: análise das respostas apresentadas por cada um dos respondentes aos quesitos correspondentes as etapas do processo de institucionalização das práticas de controle interno, referenciando-se aos trechos apresentados por eles como respostas.

Após a análise das respostas aos quesitos do processo de institucionalização, será apresentada a análise dessas respostas por meio do *Iramuteq*®. A análise por meio de *software* será efetuada com os recursos da análise fatorial e de similitudes; e da nuvem de palavras.

##### 4.1 Processo De Institucionalização Dos Procedimentos De Controle Interno

###### 4.1.1 Habitualização

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



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

Além disso, o respondente reconheceu que essa implementação estimulou *“a melhoria de controles operacionais através da busca por conformidade com as normas mais atuais e pertinentes ao desempenho das atividades”*.

Ele finalizou afirmando que *“o controle interno é, sem dúvidas, capaz de introduzir e desenvolver uma cultura que busque melhorias constantes na eficácia, eficiência e efetividade das operações desenvolvidas no âmbito da Instituição”*.

Outros dois respondentes reconheceram que a implementação do controle interno melhorou alguns controles administrativos de alguns procedimentos; e que as modificações percebidas tiveram relação com a melhoria dos processos de trabalho das unidades que implementam os controles.

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

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

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

Na subcategoria Inovação, percebeu-se que a equipe de auditoria interna reconheceu a importância dos controles internos tanto sob a perspectiva técnica, como conceitual. Os procedimentos de controle interno foram reconhecidos por eles, em seu processo de institucionalização, como elementos de melhoria do ambiente organizacional da instituição de ensino pesquisada.

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

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

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

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



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

Sobre a data precisa em que a IES decidiu inserir o controle interno em sua agenda, esse servidor também informou que a inserção do controle interno se deu em decorrência da Lei 4.320/1964 e do Decreto-Lei 200/1967.

Ao serem indagados acerca de quais foram os principais atores envolvidos na implementação das práticas de controle interno, os servidores apontaram os “*chefes e coordenadores de setores, diretores de Centro, Pró-Reitores e Superintendentes*”. Um deles destacou a “*Controladoria Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas da União (TCU)*”.

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

Quando indagados sobre a existência de quais políticas e procedimentos específicos do controle interno nessa IES, todos os servidores apontaram o Regimento Interno da Auditoria Interna como principal direcionador para que os setores implementem e executem essas práticas.

Ainda quando indagados acerca de como a universidade teve que se adaptar para atender às novas estruturas criadas pela inserção do controle interno, apesar de um dos servidores afirmar não ter percebido características que apontassem para esse processo de adaptação, dois servidores afirmaram que:

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

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

#### 4.1.2 Objetificação

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

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

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

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



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

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

Na subcategoria do consenso social, as respostas apresentadas pelo servidor com menos tempo de admissão foram mais extensivas, o que confirma a diferença existente entre o tempo de serviço dos servidores no departamento de auditoria e as fases do processo de institucionalização dos controles internos.

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

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

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

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

Na subcategoria Presença de atores na difusão das práticas de controle, o servidor com mais tempo de admissão afirmou não ter percebido a presença desses atores, além dos componentes da equipe de auditoria interna na instituição.

O servidor com menos tempo de admissão afirmou o seguinte: *“temos experimentado uma contínua aproximação com os gestores da Universidade no decorrer do tempo e, cada vez mais, temos recebido apoio para que as nossas atividades possam ser realizadas da melhor forma possível e dispondo de estrutura compatível com a complexidade do trabalho”.*

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

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

#### **4.1.3 Sedimentação**

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



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

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

Além disso, eles também apontaram que *“em alguns trabalhos realizados pela Auditoria Interna em que se abordou o tema, percebeu-se que os controles internos precisam ser melhorados e colocados em prática e que necessitam de um trabalho de conscientização na comunidade universitária para mostrar os benefícios positivos que a adoção dos mesmos pode proporcionar”*.

Por outro lado, o servidor com menos tempo de admissão declarou: *“[...] Cada vez mais a atuação de órgãos de controle interno como a Auditoria são capazes de agregar valor à gestão”*.

Ele acrescentou que *“no último monitoramento realizado em nossa Unidade, no início de 2020, iniciamos a implantação de uma sistemática de contabilização de benefícios, através da qual podemos vislumbrar com relativa facilidade a dimensão do impacto que as ações realizadas pela Auditoria Interna empreendem nos diversos órgãos da Universidade. A título de exemplo, apenas em benefícios financeiros foram cerca de 500 mil reais recuperados através da atividade de auditoria”*.

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

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

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

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

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

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



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

Um dos servidores com mais tempo de admissão informou que os *“gestores, ainda que em menor grau, entendem que a adoção de controles tende a aumentar a burocracia, mostrando, desta forma, mais resistência ao processo”*.

Quando indagados acerca dos recursos humanos, financeiros, tecnológicos serem suficientes para permanência das práticas de controle interno na IES, os servidores afirmaram que estes não são suficientes. O servidor com maior tempo de admissão reconheceu que *“deveria haver mais pessoal na Unidade de Auditoria”* da IES.

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

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

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

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

#### 4.1.4 Legitimação

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

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

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

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



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

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

O servidor com menos tempo de admissão declarou o seguinte: *“embora não sejam capazes de assegurar ou garantir a legitimidade da Instituição, as práticas de controle interno, por visarem a agregar valor as atividades da Universidade, proporcionam maior segurança e adequação na conformidade e na adoção de técnicas eficazes e eficientes no âmbito da Entidade”*.

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

#### 4.1.5 Isomorfismo

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

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

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

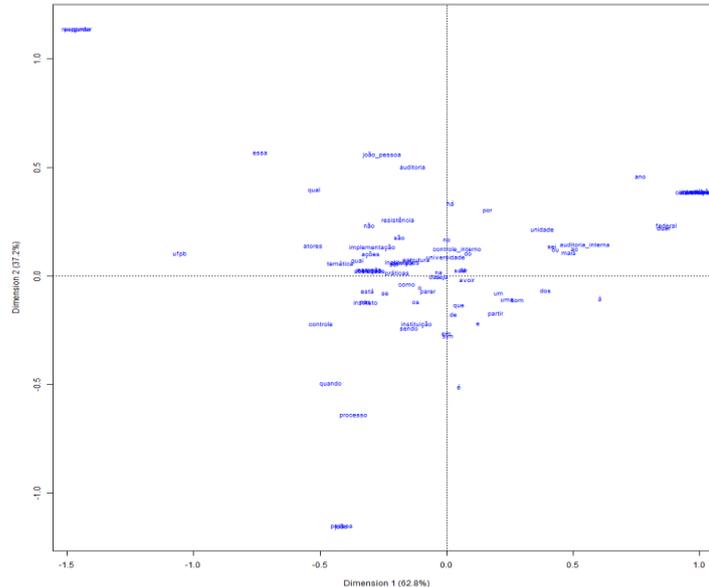
Em contrapartida, o servidor com menos tempo afirmou haver a preocupação em avaliar os casos das outras instituições de ensino, seus problemas e melhorias, relacionados aos controles internos; por meio da seguinte declaração: *“temos mantido constante diálogo com outras Auditorias Internas de Instituições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

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

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

#### 4.2 Processo De Institucionalização Dos Procedimentos De Controle Interno Analisados Com O Iramuteq®

A análise fatorial das palavras com maior nível de significância, devido terem sido mais utilizadas, serão apresentadas na Figura 2 a seguir. A análise fatorial mostrou a maneira como as palavras foram utilizadas pelos servidores ao longo de suas respostas.



**Figura 2.** Análise fatorial das palavras mais utilizadas pelos participantes  
**Fonte:** dados da pesquisa.

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

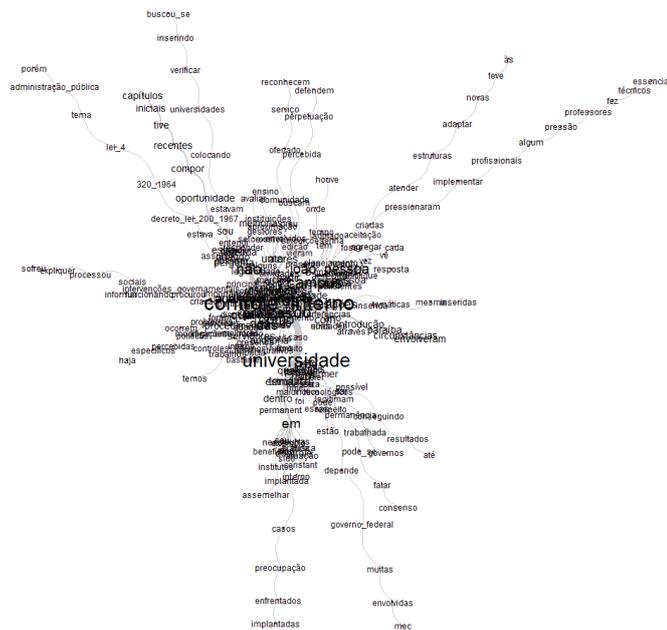
As palavras mais utilizadas pelos participantes foram “controle interno”, “universidade” e “não”. Isso demonstra que os servidores se reportaram mais aos controles, ao ambiente em que os controles são executados (universidade) e a palavra não, decorrente das respostas de negação apresentadas pelos participantes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

As palavras “auditoria”, “auditoria interna” e “processo” foram faladas por menos vezes, comparadas as palavras “controle interno”, “universidade” e “não”, o que demonstra o fato de que os participantes da auditoria não terem participado das etapas iniciais da fase de implementação das práticas de controle interno.

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

A análise de similitudes será apresentada por meio da Figura 3 a seguir. A análise de similitudes mostra com as palavras apresentadas pelos participantes estão relacionadas a partir de suas respostas.

Por meio da relação entre essas palavras, poderá se perceber como os servidores da AUDIN se posicionaram no processo de institucionalização das práticas de controle interno na IES pesquisada.



**Figura 3.** Análise de similitudes das palavras mais utilizadas pelos participantes  
**Fonte:** dados da pesquisa.

A Figura 3 mostra as palavras controle interno e universidade como os dois núcleos de ação dos servidores participantes no processo de institucionalização das práticas de controle na IES pesquisada. A maior parte das palavras partiram do controle interno em comparação a universidade.

As palavras “oportunidade”, “ensino”, “pressionaram”, “estruturas”, “profissionais”, “serviço”, “perpetuação” e “essencial” partiram do controle interno, o que mostra a importância atribuída pelos servidores as ações de institucionalização dessas práticas na universidade.

Uma quantidade menor de palavras decorreu do termo “universidade”, o que todavia corrobora o fato do processo de institucionalização das práticas de controle interno. As palavras “governo federal”, “preocupação” e “assemelhar” reforçam os agentes externos que influenciam o processo de institucionalização das práticas de controle.

A nuvem de palavras será apresentada na Figura 4 a seguir. A nuvem de palavras mostra como as palavras apresentadas pelos participantes estão estruturadas a partir de suas respostas; e a partir disso, como foi estruturado o processo de institucionalização das práticas de controle.





São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

avaliação das práticas de controle interno executadas pela auditoria interna do que na etapa da implementação dessas práticas.

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

A análise por meio de *software* confirmou que os servidores se reportaram a aspectos que confirmam ações correspondentes a todas as fases do processo de institucionalização das práticas de controle interno na IES pesquisada, apesar da auditoria interna concentrar-se na avaliação dessas práticas e por possuírem um entendimento mais crítico do processo de institucionalização na fase da sedimentação.

## REFERÊNCIAS

Alves, R. R., Castro, C. C. D., & Souto, C. L. (2014). Processo de institucionalização do curso de administração pública a distância em uma Universidade Federal. *Revista de Administração Contemporânea*, 18(1), 20-36.

Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis [by]*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.

Barnier, B. (2015). Why Controls Have Become Wasteful, A False Sense of Security, and Dangerously Distracting—and How to Fix it. *EDPACS*, 51(5), 1-15.

BRASIL. Instrução Normativa Conjunta CGU/MP N° 001, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/Controladoria Geral da União: DF, 2016.

Disponível em:

<[https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in\\_cgu\\_mpog\\_01\\_2016.pdf](https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf)>.

BRASIL. Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 1964.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei n° 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 1967.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar no. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 2000.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

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

Chiarini, T., & Vieira, K. P. (2012). Universidades como produtoras de conhecimento para o desenvolvimento econômico: sistema superior de ensino e as políticas de CT&I. *Revista Brasileira de Economia, 66*(1), 117-132.

de Sousa, R. G., Souto, S. D. A. S., & Nicolau, A. M. (2017). Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. *Revista Contemporânea de Contabilidade, 14*(31), 155-176.

DiMaggio, PJ e Powell, WW (1983). A gaiola de ferro revisitada: Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *Revisão sociológica americana* , 147-160.

Guerra, C. E., & Aguiar, A. C. (2007). Institucionalização do terceiro setor brasileiro: da filantropia à gestão eficiente. In *Congresso Virtual Brasileiro de Administração* (Vol. 4, pp. 1-18).

Hopwood, AG (1972). Um estudo empírico sobre o papel dos dados contábeis na avaliação de desempenho. *Journal of Accounting Research* , 156-182.

Jepperson, R. L. (1999). Instituciones, efectos institucionales e institucionalismo. *El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional*, 193-215.

Lee, TA (1971). O desenvolvimento histórico do controle interno desde os primeiros tempos até o final do século XVII. *Journal of Accounting Research* , 150-157.

Linczuk, L. M. W. (2012). *Governança aplicada à administração pública: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais* (Master's thesis, Universidade Tecnológica Federal do Paraná).

Macintosh, N. B. (1994). Management accounting and control systems: An organizational and behavioral approach. New York : John Wiley & Sons Ltd. , 1994.

Merchant, K. A. (1985). Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society, 10*(2), 201-210.

Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management science, 25*(9), 833-848.

Selznick, P. (1972). *A liderança na administração: uma interpretação sociológica*. FGV.

Selznick, P. (1996). Institucionalismo "velho" e "novo". *Ciências administrativas trimestrais* , 270-277.

Scott, WR (2013). *Instituições e organizações: ideias, interesses e identidades* . Publicações Sage.



São Paulo 28 a 30 de julho 2021.

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

Tolbert, PS e Zucker, LG (1999). A institucionalização da teoria institucional. *Organização de estudo. Teoria e Método. Londres, Thousand Oaks, Nova Delhi* , 169-184.

Wickramasinghe, D., & Hopper, T. (2005). A cultural political economy of management accounting controls: a case study of a textile Mill in a traditional Sinhalese village. *Critical perspectives on accounting*, 16(4), 473-503.