

Isomorfismo no campo dos Órgãos Centrais de Controle Interno dos Estados do Nordeste à Luz das Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público Emanadas pelo CONACI.

Saulo Diógenes Azevedo Santos Souto
Universidade Federal Rural de Pernambuco
E-mail: saulodiogenes@gmail.com

Ricardo Henrique Miranda de Araújo
Universidade Federal Rural de Pernambuco
E-mail: ricardo.miranda@cge.pe.gov.br

Linha Temática: Controladoria no Setor Público

Resumo

As notícias do mau uso dos recursos públicos são recorrentes, as quais fazem dos órgãos de controle interno um ator fundamental no processo de *accountability*. Assim, este artigo tem como objetivo discutir o isomorfismo no campo dos Órgãos Centrais de Controle Interno dos estados do Nordeste à luz das Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público, editadas pelo Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno (CONACI). Propõe-se averiguar o quanto os Estados do Nordeste estão sendo instrumentalizados para fazerem frente aos desafios da *accountability* num processo isomórfico em relação as quatro macrofunções de controle interno. Optou-se por utilizar métodos exploratórios e como coleta de dados, procedimentos associados à pesquisa documental e à busca nos sites dos órgãos de controle interno. O estudo abrangeu nove órgãos centrais de controle interno e demonstrou que o processo isomórfico não está completamente evidenciado no tocante a absorção das quatro macrofunções de controle interno.

Palavras-chaves: Controle Interno; Setor Público; Isomorfismo.

1. Introdução

O Brasil tem experimentado nos últimos anos um importante processo de conscientização no que tange ao cuidado com a coisa pública e à necessidade de mudar a eficiência do Estado. Na realidade, os governos da federação mostram-se pressionados a deixarem o papel de um ator meramente perdulário para um que aplique os recursos de forma adequada onde a nação possa usufruir dos benefícios advindos da atuação estatal equilibrada.

Cardoso (1998, p. 18-19), um dos patrocinadores da reforma administrativa e do Estado brasileiro ocorrida na década de 90, afirmou:

Viver numa economia estabilizada requer uma outra mentalidade, na qual obviamente os aumentos têm que estar condicionados à disponibilidade efetiva do orçamento e ao aumento da produtividade. Não há outra maneira de um país crescer senão aumentando a sua produtividade, sua riqueza e, aí sim, simultaneamente, fazendo com que aqueles que são partícipes da construção da nação possam usufruir de parte crescente desse benefício, sem prejuízo, obviamente, das taxas necessárias de investimento.

Esse processo de quebra de paradigma da administração pública colocou o controle interno como peça chave para que o interesse público fosse efetivado. Ademais, o aumento da consciência de cidadania, como consequência lógica do Estado Democrático de Direito,

trouxe para os órgãos de controle interno importantes atribuições que redundaram em um papel de destaque na defesa dos interesses da sociedade. Logo, entender as atuações desses órgãos é, acima de tudo, uma atitude de inteligência social, pois o patrimônio público é um ativo de todos.

Nesse contexto, a Constituição Federal atribui a cada Poder a obrigação de constituir o seu Sistema de Controle Interno, cabendo: avaliar o cumprimento das metas previstas, a execução dos programas de governo e dos orçamentos; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres; apoiar o controle externo em sua missão institucional. (BRASIL, 1888).

Nesse contexto que, em 06 de Julho de 2007, criou-se o Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno (CONACI, 2007), uma associação de direito privado, sem fins lucrativos, tendo como objetivo fomentar a integração e o desenvolvimento dos órgãos de controle interno no cumprimento de suas missões institucionais. O CONACI tem como membros, os órgãos de controle interno de todo o país: União, Estados, Distrito Federal e capitais.

Em 2010, o referido Conselho emitiu diretrizes para o controle interno anexando a Proposta de Emenda a Constituição nº 45/2009, a qual reporta em seu conteúdo as quatro macrofunções de controle interno para o setor público: ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e corregedoria.

À luz dessas diretrizes, procurou-se investigar evidências se os órgãos centrais de controle interno do Nordeste brasileiro estão seguindo as diretrizes do CONACI em um processo de homogeneização, cuja teoria institucional classifica como isomorfismo. (DIMAGGIO; POWELL, 1883)

Assim, almeja-se responder as seguintes indagações problematizantes: qual o nível de isomorfismo existente em relação aos órgãos de controle e as diretrizes do CONACI? Quais macrofunções de controle interno são exercidas efetivamente pelos órgãos centrais de controle interno do Nordeste? Há respaldo legal para legitimação do exercício das quatro macrofunções de controle interno por parte dos órgãos de controle?

Nesse sentido, o estudo em tela tem como objetivo geral avaliar isomorfismo no campo dos órgãos centrais de controle interno dos estados do Nordeste com base nas quatro macrofunções de controle defendidas nas Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público do CONACI.

Visando o alcance desse propósito norteador, estabeleceu-se como objetivos específicos:

- a) verificar o grau de disponibilidade das informações relacionadas às funções de ouvidoria, corregedoria, auditoria governamental e controladoria nos sites institucionais;
- b) verificar se as informações disponíveis, a estrutura orgânica e o marco legal indicam que essas instituições apresentam um comportamento de isomorfismo em relação às diretrizes do Conselho Nacional de Controle interno.

Considerando a importância dos órgãos de controle interno na governança do setor público e principalmente no nordeste brasileiro, que é carente de boas políticas públicas, o presente estudo reveste-se de importância científica e social, no sentido de demonstrar quais estados nordestinos estão instrumentalizando seus órgãos centrais de controle interno e executando apropriadas funções de controles para fazer frente aos desafios da *accountability* em um processo isomórfico no que se refere às quatro macrofunções do CONACI. Como contribuição adicional, esse estudo permite entender qual o modelo de controle interno pratica-se nos Estados do Nordeste.

Para alcançar os objetivos pretendidos, empregou-se o método indutivo de pesquisa, bem como, uma investigação exploratória e descritiva. Como coleta de dados, realizou-se procedimentos associados à pesquisa documental e à busca em sites dos órgãos de controle interno.

O desenvolvimento do artigo é exposto em cinco partes. A primeira é composta por essa introdução; a segunda pelo referencial teórico, que discute o controle interno no setor público e o isomorfismo no campo institucional. A terceira parte trata dos aspectos metodológicos e da coleta de dados; a quarta dos resultados alcançados, e, a última aborda as considerações finais da pesquisa.

2. Referencial Teórico

2.1. Controle Interno no Setor Público

Importante estudo publicado em 2001 sobre a governança no setor público pelo *International Federation of Accountants* – IFAC aponta que o padrão de controle em uma entidade do setor público, deve incluir: gerenciamento de riscos, auditoria interna, comitês de auditoria, controle interno, orçamento, gestão financeira e equipe treinada (IFAC, 2001, p. 14).

Verifica-se que o controle interno figura como base para um padrão de governança, entretanto, é preciso observar que em um ambiente de controle coexistem dois sistemas fundamentais: o sistema humano, movimentado pelo comportamento de pessoas; e o sistema técnico, formado por máquina e processos. Estes sistemas devem funcionar harmoniosamente para que sejam assegurados o alcance das metas organizacionais planejadas com o mínimo de desvios. (HEWEGE, 2012)

Lakis e Giriunas (2012) entendem que, nas organizações, o controle interno está relacionado ao gerenciamento de riscos e aos mecanismos que podem evitar condutas intencionais erradas, bem como auxiliar a alta administração em relação ao alcance dos objetivos planejados.

Esse entendimento é também observado pelo IFAC (2012, p.4) quando aborda avaliação de controle interno aduzindo que este é parte integrante da governança de uma organização e é responsável por gerir riscos. A Figura 1 demonstra qual a posição operacional do controle interno na organização segundo o IFAC.

Figura 1 – Posição operacional do Controle Interno na Organização



Fonte: Evaluating and Improving Internal Control in Organizations – IFAC (2012, p. 4).

Nessa perspectiva, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO define o controle interno da seguinte forma (COSO ICIF, 2013, p.3)

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Nessa definição, o controle interno é um processo relacionado à estrutura de governança, o qual encontra-se inserido no contexto organizacional objetivando a promoção da segurança na consecução de metas estratégicas.

Por outro lado, as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público emanadas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*) aborda o controle interno no setor público como algo que deve ser tratado dentro das peculiaridades sociais, políticas, financeiras e orçamentárias de cada entidade ou organização.

Essa norma percebe o controle interno como um processo integrado, cujo objetivo é assegurar que as operações sejam executadas de forma eficiente, eficaz e econômica; bem como, garantir a aderência às leis e aos regulamentos aplicáveis, a fim de salvaguardar o patrimônio público de perdas, por mau uso e por dano. (INTOSAI, 2004)

Giacomoni (2009) afirma que anteriormente o controle no setor público estava ligado ao cumprimento da conformidade do gasto público, entretanto, hodiernamente, o controle interno é visto como aquele que protagoniza a avaliação dos resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial, quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade.

Assim, a função de controle no setor público deixa de ser meramente interessada em constatar a legalidade do ato e passa a analisar os atos de governança numa perspectiva ampla relacionada aos aspectos da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade. Percebe-se o controle interno no setor público se distanciando da visão restrita à auditoria e sendo entendido como em um instrumento de auxílio à gestão. (BENEDEK; BÉRES; SZENTÉNÉ, 2014)

Nesse contexto, corrobora Castro (2010) aduzindo que o controle interno no setor público refere-se à adoção de métodos e procedimentos com a finalidade de salvaguardar os atos do gestor público e o patrimônio a ele confiado (CASTRO, 2010).

Ainda, em relação ao controle no setor público, Castro (2010) faz uma abordagem sobre o termo *accountability*, o qual encontra-se associado aos valores democráticos de prestar contas.

Sobre esse tema *accountability*, O'Donnell (1998) traz dois conceitos:

Vertical – controle exercido através das eleições onde o eleitor, em um ambiente genuinamente democrático, remove os políticos “ruins” e elege os “bons”;

Horizontal – controle exercido por agências estatais legitimadas e capacitadas para exercício de supervisão das ações ou omissões de outros agentes públicos ou entidades estatais.

Para O'Donnell (1998), no processo *accountability* horizontal as ações e omissões tidas como defeituosas são, na realidade, descon siderações por parte das autoridades, das tradições republicanas, onde se deve priorizar o interesse público em detrimento do privado.

Com base nas abordagens conceituais expostas, observou-se que a iniciativa do CONACI (2010), quando apresentou as diretrizes relacionadas às quatro macrofunções de controle interno no setor público, encaminha-se na mesma direção conceitual dividida em quatro acepções:

- Ouvidoria – fomentar o controle social e a participação social através de denúncia e a participação popular;
- Auditoria governamental – avaliar os controles internos, examinar as contas e avaliar os resultados, bem como a aplicação dos recursos;
- Controladoria – orientar e acompanhar a gestão na tomada de decisão a partir da geração de informações;

- Corregedoria – apurar os indícios de ilícitos, promover a responsabilização e a instauração do processo com fins de mitigar o dano e viabilizar o ressarcimento.

É em um ambiente de *accountability* horizontal que estão situados os órgãos centrais de controle internos dos estados do Nordeste, os quais são estruturados em conformidade com a legislação do respectivo entes federativos.

2.2. Isomorfismo

A teoria institucional tem como pressuposto o estudo das organizações relativas aos hábitos, regras e seu desenvolvimento no meio que está inserida (GOMES, *et al.*, 2013). O estudo do campo organizacional tem extrapolado o interesse das ciências sociais e tem despertado interesse de outras áreas como: a ciência política, a economia, e a sociologia, demonstrando um movimento no sentido de tentar compreender a realidade social. (CARVALHO; VIEIRA; SILVA, 2012).

Efetivamente, a teoria institucional tem sido a base para os estudos respeitantes à adaptação organizacional (ROSSETTO; ROSSETTO, 2005), dentre as quais, o processo isomórfico, é visto como um fenômeno de adaptativo relacionado ao campo das organizações. (DIMAGGIO; POWEL, 1983; SEDIYAMA; *et al.*, 2013)

É importante entender que este campo organizacional mostra, basicamente, uma configuração dual no que se refere às dimensões fundamentais: institucional e técnica:

O ambiente técnico caracteriza-se pela troca de bens e serviços, enquanto o ambiente institucional conduz o estabelecimento e a difusão de normas de atuação, necessárias ao alcance da legitimidade organizacional. Deste modo, organizações submetidas a pressões do ambiente técnico e do ambiente institucional são avaliadas, respectivamente, pela eficiência e pela adequação às exigências sociais. (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA, FERNANDES, 1999, p.113).

Esse cenário apresentado pelos autores lança um olhar sobre uma realidade prática que afetam todas as organizações, uma vez que elas sofrem pressões no campo técnico e institucional para se adequarem às exigências legais e a procederem com notória eficiência.

Logo, esse ambiente revela um comportamento padrão nas organizações: alcançar certo grau de legitimidade perante a sociedade com suas práticas de governança.

Rosatto e Rossatto (2005) observam que o desejo de alcançar legitimação é evidenciado pelo movimento das organizações quando estas adotam estruturas e procedimentos transferindo costumes e normas coletivamente aceitas. É nesse momento, segundo os autores, que surge um conflito entre o desejo de legitimação e o ambiente técnico, o qual tem como foco prevalente a eficiência.

Na mesma linha, a legitimidade foi tratada por Zahir-ul-Hassan e Vosselman (2010) como ações de uma entidade, que seriam desejáveis, dentro de um parâmetro social construído sob valores, crenças e definições, numa espécie de suporte para aceitação na sociedade.

Esse assunto tem sido observado nos estudos relacionados à teoria institucional destacando a abordagem feita por Suchuman (1995), que descreve três tipos de legitimação, as quais se relacionam entre si: pragmática (fundamentada no interesse dos atores mais ligados à organização); moral (fundamentada em valores socialmente construídos) e a cognitiva (aceitação da organização como necessária sob o ponto de vista de um determinado arcabouço cultural).

Nesse sentido, as instituições, em busca de legitimação para enfrentarem mudanças, observam o comportamento de outras organizações em seu campo de atuação e começam a

replicar esse modo de obtenção de legitimação, para que possam alcançar o mesmo sucesso (GOMES, et al., 2013), esse fenômeno denomina-se isomorfismo.

Sediyama *et al.*(2013, p.27) afirmam que isomorfismo é “o processo que faz com que uma organização ou setor se pareça com outros que apresentem o mesmo conjunto de condições ambientais”. Fica evidente na definição dos autores que o campo organizacional exerce uma considerável influência produzindo um movimento no sentido de uniformização ou homogeneização de comportamentos.

Ainda, Sediyama *et al.*(2013) entendem que o isomorfismo é uma manifestação de pressões institucionais que forcem as organizações a promoverem um comportamento que possa auxiliar na sobrevivência.

Por oportuno, destaca-se o estudo de DiMaggio e Powel (1983), em que apresentam três tipos de isomorfismo: coercitivo, mimético e o normativo. O primeiro tem ligações com influências políticas e problemas de legitimidade. O segundo, por sua vez, está relacionado com a resposta a incertezas; e o terceiro, com as atividades profissionais.

Acrescentam os autores, que o isomorfismo coercitivo é resultante de pressões formais e informais sobre a organização por outras organizações mais fortes no mesmo ambiente e por expectativas da sociedade, uma espécie de imposição de um padrão operacional de produção e de regras de legitimidade que também ocorrem na arena governamental.

Em relação ao isomorfismo normativo, DiMaggio e Powel (1983), afirmam que está ligado a fatores de interpretação das normas pelos membros da organização, definindo as condições e os métodos com os quais eles trabalham e estabelecendo uma base cognitiva para a legitimação de sua conduta profissional.

Ainda, os autores, abordam que o isomorfismo mimético se dá sob a incerteza e que isso é uma força poderosa para a imitação. Em um ambiente de incerteza, as organizações aplicam um modelo para si de outras organizações para obterem estabilidade, pois reduzem o risco da não compreensão dos cenários abstratos.

Sob essa perspectiva cabe observar as considerações de Freitas e Guimarães (2007) ao afirmarem que em sociedades com tradições democráticas há prevalência da manifestação do isomorfismo mimético e normativa. Por outro lado, em sociedades com tradições autoritárias, como o Brasil, há prevalência da manifestação do isomorfismo coercitivo. Essa aceção pode explicar o porquê em determinados ambientes ou campos organizacionais encontra-se tipos específicos de isomorfismo.

3. Metodologia

Ao empreender uma metodologia aplicada à pesquisa busca-se instrumentalizar o caráter científico do estudo consoante afirmação Martins (2004, p.291): “A metodologia é, pois, uma disciplina instrumental a serviço da pesquisa; nela, toda questão técnica implica uma discussão teórica”.

Assim, referendado pelos objetivos propostos, optou-se utilizar métodos exploratórios e descritivos. Como coleta de dados, procedimentos associados à pesquisa documental e à busca de informações nos sites dos órgãos centrais de controle interno nos meses de junho, julho e agosto de 2015.

De acordo com Gil (1999) pode ser exploratória a pesquisa que tem finalidade de desenvolver, esclarecer e modificar os aspectos ligados a problematização. Nessa mesma esteira, Severino (2007) define pesquisa exploratória como aquela que tem por objetivo levantar informações delimitando um campo onde se possa observar as manifestações do objeto de estudo. Em outras palavras, perscruta-se o ambiente onde ocorrem as manifestações fenomenológicas para entendê-las com mais acurácia.

Já a pesquisa enquadrada como descritiva refere-se àquela que tem como objetivo descrever características de determinado fenômeno. (GIL, 1999).

Ressalta-se, que a pesquisa, também, possui característica indutiva. Esse método, por sua vez, busca observar fatos ou fenômenos com o fim de se chegar a uma realidade que se deseja conhecer (GIL, 1999).

Para compreenderem o quanto as entidades que fazem parte do CONACI estavam replicando seu modelo de controle interno com base nas quatro macrofunções num processo isomórfico, foram realizadas diversas visitas aos sítios eletrônicos dos órgãos centrais de controle interno dos estados do Nordeste para verificar se as informações constantes nesses sites indicavam o acolhimento das diretrizes do CONACI.

Colhidas as informações, estas eram, inicialmente, comparadas com a própria documentação de auditoria hospedada nos respectivos sítios eletrônicos (relatórios, cartilhas, manuais de procedimentos, atividades de controle realizadas, dentre outras).

Posteriormente, com o fim de perceber o grau de legitimação institucional da atividade de controle interno, foi realizada uma busca no marco legal disponível de cada entidade, uma abordagem orgânica dos órgãos de controle com a finalidade de entender o ambiente institucional o qual o órgão central pesquisado estava inserido: qualificação da norma que dá suporte institucional (lei complementar, lei ordinária, decreto ou portaria); posição no organograma; atividades que são de sua responsabilidade; se é órgão de linha ou de *staff*.

Observando-se os dados coletados foi realizada a triangulação para validar os achados que resultaram nos quadros expostos na seção seguinte contendo o órgão de controle interno, o sítio eletrônico pesquisado, o marco legal, e o cumprimento da macrofunção de controle interno destacada em três possibilidades possíveis: “sim”, “sim com ressalvas” e “não”. Sendo a primeira possibilidade quanto atendido integralmente as diretrizes do CONACI; a segunda quando atendido parcialmente as diretrizes do CONACI; e a última possibilidade quando não atendido as diretrizes.

4. Resultados da Pesquisa

Com base nas quatro macrofunções do previstas nas Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público do CONACI, buscou-se responder as questões levantadas no problema de pesquisa norteada pelo objetivo geral e os específicos.

4.1. Ouvidoria

Segundo Mario (2011), a primeira ouvidoria pública no Brasil surgiu em 1986 e tinha como objetivo garantir o acesso do cidadão a Administração Pública. Em relação à ouvidoria, a lei que instituiu o chamado Modelo Integrado de Gestão Pública no Estado de Pernambuco representa bem um conceito dessa importante macrofunção de controle: "órgão responsável por tratar e registrar denúncias e manifestações dos cidadãos sobre os serviços prestados a sociedade no tocante a qualidade, eficiência, resolubilidade, tempestividade e equidade." (Pernambuco, 2009)

Consoante o objetivo propostos, o Quadro 1 propôs responde se há indícios, tanto na legislação como nas informações disponíveis nos sites, de que existe uma ouvidoria estruturada e subordinada ao sistema de controle.

Quadro 1 – Ouvidoria

Quadro de Aferição do Isomorfismo da Macrofunção Ouvidoria.

Órgão	Site	Marco Legal	Possui a macrofunção de controle interno?
Secretaria de Estado de Transparência e Controle do Maranhão	www.stc.ma.gov.br	Lei. nº 10.204/2015	Sim, com ressalva.
Controladoria Geral do Estado do Piauí	www.cge.pi.gov.br	Lei Comp. nº 28/2003; Decreto nº 11.392/2004	Sim, com ressalva.
Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	www.cge.ce.gov.br www.ouvidoria.ce.gov.br	Lei nº 13.875/2007 Lei nº 15.360/2013 Decreto nº 31.238/2013	Sim.
Controladoria Geral do Estado do Rio Grande do Norte	www.control.rn.gov.br	Lei Comp. nº 150/1997 Lei Comp. nº 163/1999 Decreto nº 13.745/1998	Não.
Controladoria Geral do Estado da Paraíba	www.cge.pb.gov.br	Lei nº 7.721/2005	Sim, com ressalva.
Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco	www.cge.pe.gov.br	Lei Comp. nº 141/2009	Sim, com ressalvas.
Controladoria Geral do Estado de Alagoas	www.cge.al.gov.br	Lei nº 6.952/2008 Decreto nº 4.080/2008	Sim, com ressalva.
Controladoria Geral do Estado de Sergipe	www.cge.se.gov.br	Lei nº 6.630/1995 Lei nº 7.116/2011	Sim, com ressalva.
Auditoria Geral do Estado da Bahia	www.sefaz.ba.gov.br	Decreto nº 16.059/2015	Não.

Fonte: Elaborado pelos autores (2015).

A pesquisa revelou que o único órgão que tem claramente inserido no sistema de controle interno a macrofunção de ouvidoria é o do Ceará. Em Pernambuco, essa função está perfeitamente definida em norma conforme as diretrizes do CONACI, contudo, a Lei Complementar nº 141/2009, expressamente afirma que o exercício da ouvidoria não é plenamente exercida pelo órgão central de controle interno. A ouvidoria existe, mas as informações não são tratadas pelo aludido órgão de controle.

No Maranhão, existe a previsão legal, porém, no site não há qualquer canal disponível para o exercício da ouvidoria. Já no Piauí, há previsão em norma infralegal, entretanto, no site não há qualquer canal disponível para o exercício da ouvidoria. Destaca-se que o Relatório de Atividades da CGE/PI, Piauí (2015, p. 14) informa expressamente que não é competência do órgão de controle interno a macrofunção ouvidoria. Nos Estados da Paraíba, Alagoas e Sergipe estão disponíveis nos sites um canal de comunicação com o cidadão, mas, não existe normatização nos respectivos sistema de controle interno estaduais.

Na Bahia e no Rio Grande do Norte não há ouvidorias estruturadas e inseridas no sistema de controle interno, como também, não estão disponíveis nos sites dos órgãos centrais de controle interno.

4.2. Corregedoria

Segundo as diretrizes do CONACI (2010, p. 13), a correição "é a função de controle interno que visa apurar os ilícitos praticados no âmbito da Administração Pública, promover responsabilização, instaurar processos e procedimentos".

A corregedoria não tem somente o caráter punitivo, mas deve abranger os aspectos participativos, numa espécie de colaboração, pois o objetivo primeiro do controle não é detectar ilícitos e punir, mas auxiliar o gestor na implementação dos objetivos institucionais. Nesse sentido Lessa (2014, p.17) ao elaborar um estudo sobre controle interno no Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro aduz:

A noção de atividade de correição usualmente é compreendida como a capacidade de coibir abusos e excessos cometidos pelos agentes públicos a partir da repressão. Ocorre que tal atividade não possui unicamente cunho punitivo, mas também sua concepção deve abranger o elemento participativo.

Assim, nesta seção averiguou-se a existência de indícios, tanto na legislação, como nas informações disponíveis nos sites, de que existe um sistema de correição estruturado e com informações disponíveis sobre os seus resultados para que o cidadão possam acompanhar as demandas em curso.

Quadro 2 – Corregedoria

Quadro de Aferição do Isomorfismo da Macrofunção Corregedoria.			
Órgão	Site	Marco Legal	Possui a macrofunção de controle interno?
Secretaria de Estado de Transparência e Controle do Maranhão	www.stc.ma.gov.br	Lei. nº 10.204/2015	Sim, com ressalva.
Controladoria Geral do Estado do Piauí	www.cge.pi.gov.br	Lei Comp. nº 28/2003; Decreto nº 11.392/2004	Não, com ressalva.
Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	www.cge.ce.gov.br www.ouvidoria.ce.gov.br	Lei nº 13.875/2007 Lei nº 15.360/2013 Decreto nº 31.238/2013	Sim, com ressalvas.
Controladoria Geral do Estado do Rio Grande do Norte	www.control.rn.gov.br	Lei Comp. nº 150/1997 Lei Comp. nº 163/1999 Decreto nº 13.745/1998	Sim, com ressalvas.
Controladoria Geral do Estado da Paraíba	www.cge.pb.gov.br	Lei nº 7.721/2005	Não.
Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco	www.cge.pe.gov.br	Lei Comp. nº 141/2009	Sim, com ressalvas.
Controladoria Geral do Estado de Alagoas	www.cge.al.gov.br	Lei nº 6.952/2008 Decreto nº 4.080/2008	Não.

Controladoria Geral do Estado de Sergipe	www.cge.se.gov.br	Lei nº 6.630/1995 Lei nº 7.116/2011	Não.
Auditoria Geral do Estado da Bahia	www.sefaz.ba.gov.br	Decreto nº 16.059/2015	Não.

Fonte: Elaborado pelos autores (2015).

O resultado do estudo em comento revelou que a Controladoria e a Ouvidoria Geral do Estado do Ceará e do Maranhão têm previstas em suas leis a função corregedoria, ainda que não exista essa palavra expressamente. Contudo, não há informações nos respectivos sites sobre as atuações nessa área.

Em Pernambuco, essa função está claramente definida conforme as diretrizes do CONACI. Entretanto, a lei expressamente afirma que essa macrofunção não é plenamente exercida pelo órgão central de controle interno.

Já no Estado do Rio Grande do Norte, o exercício da função corregedoria está indiretamente prevista na função auditoria. No Estado do Piauí, há previsão em norma infralegal, porém de forma genérica e incipiente. O Relatório de Atividades da CGE/PI, Piauí (2015, p. 14) consta a informação de que não é competência do órgão de controle interno a macrofunção corregedoria repetindo o declínio de atribuição constatado por ocasião da análise da macrofunção ouvidoria. Na Bahia, as normas relacionadas ao órgão de controle interno indicam que não há previsão da macrofunção corregedoria.

Por fim, os órgãos centrais de controle interno de Alagoas e Sergipe, a legislação permite que apurem a procedência das denúncias e recomendem a instauração de sindicância e inquéritos. Não exercem a função de correção e nem determinam aos órgãos jurisdicionados as medidas cabíveis, tão somente recomendam.

4.3. Auditoria

Ao editar normas sobre auditoria o Tribunal de Contas da União define auditoria governamental da seguinte maneira:

Auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado. (BRASIL. 2011, p.13)

Assim, buscou-se tanto na legislação quanto nas informações disponíveis nos sites dos órgãos centrais de controle, se existe uma auditoria governamental planejada e atuante.

Quadro 3 – Auditoria Governamental

Órgão	Site	Marco Legal	Possui a macrofunção de controle interno?
Secretaria de Estado de Transparência e Controle do Maranhão	www.stc.ma.gov.br	Lei. nº 10.204/2015	Sim.
Controladoria Geral do Estado do Piauí	www.cge.pi.gov.br	Lei Comp. nº 28/2003; Decreto nº 11.392/2004	Sim.
Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	www.cge.ce.gov.br www.ouvidoria.ce.gov.br	Lei nº 13.875/2007 Lei nº 15.360/2013	Sim.

Controladoria Geral do Estado do Rio Grande do Norte	www.control.rn.gov.br	Decreto nº 31.238/2013	Sim.
		Lei Comp. nº 150/1997	
		Lei Comp. nº 163/1999	
		Decreto nº 13.745/1998	
Controladoria Geral do Estado da Paraíba	www.cge.pb.gov.br	Lei nº 7.721/2005	Sim.
Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco	www.cge.pe.gov.br	Lei Comp. nº 141/2009	Sim.
Controladoria Geral do Estado de Alagoas	www.cge.al.gov.br	Lei nº 6.952/2008	Sim.
		Decreto nº 4.080/2008	
Controladoria Geral do Estado de Sergipe	www.cge.se.gov.br	Lei nº 6.630/1995	Sim.
		Lei nº 7.116/2011	
Auditoria Geral do Estado da Bahia	www.sefaz.ba.gov.br	Decreto nº 16.059/2015	Sim.

Fonte: Elaborado pelos autores (2015).

As pesquisas indicaram que, de uma maneira geral, todos os órgãos centrais de controle internos estavam com sistema de auditoria funcionando e atuantes, destacando Pernambuco, Ceará, Piauí e Paraíba que possuíam relatórios de atividades atualizados disponíveis nos respectivos sites.

4.4. Controladoria

A controladoria tem sido conceituada pela literatura sob dois aspectos: órgão de controle e ramo do conhecimento. Nessa esteira Borinelli e Rocha (2006) a definem não só como ramo do conhecimento, mas a forma de como a controladoria é organizada estruturalmente nas organizações, envolvendo: sua localização no organograma, missão, subdivisões, atividades e função, e também, se está posto como órgão de linha ou de *staff*.

Sob essa égide, procurou-se verificar se havia, tanto na legislação como nas informações disponíveis nos sites, indicação de que os órgãos exercem atividades de controladoria.

Quadro 4 – Controladoria

Quadro de Aferição do Isomorfismo da Macrofunção Controladoria.			
Órgão	Site	Marco Legal	Possui a macrofunção de controle interno?
Secretaria de Estado de Transparência e Controle do Maranhão	www.stc.ma.gov.br	Lei. nº 10.204/2015	Sim.
Controladoria Geral do Estado do Piauí	www.cge.pi.gov.br	Lei Comp. nº 28/2003; Decreto nº 11.392/2004	Sim.
Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará	www.cge.ce.gov.br www.ouvidoria.ce.gov.br	Lei nº 13.875/2007	Sim.
		Lei nº 15.360/2013	

		Decreto nº 31.238/2013	
Controladoria Geral do Estado do Rio Grande do Norte	www.control.rn.gov.br	Lei Comp. nº 150/1997	Sim.
		Lei Comp. nº 163/1999	
		Decreto nº 13.745/1998	
Controladoria Geral do Estado da Paraíba	www.cge.pb.gov.br	Lei nº 7.721/2005	Sim.
Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco	www.cge.pe.gov.br	Lei Comp. nº 141/2009	Sim.
Controladoria Geral do Estado de Alagoas	www.cge.al.gov.br	Lei nº 6.952/2008	Sim.
		Decreto nº 4.080/2008	
Controladoria Geral do Estado de Sergipe	www.cge.se.gov.br	Lei nº 6.630/1995	Sim.
		Lei nº 7.116/2011	
Auditoria Geral do Estado da Bahia	www.sefaz.ba.gov.br	Decreto nº 16.059/2015	Sim.

Fonte: Elaborado pelos autores (2015).

Dos dados coletados verificou-se que todos os órgãos possuíam atividades de controladoria, uns com mais intensidade e outros com menos. Destacam-se a Secretaria da Controladoria Geral do Estado de Pernambuco e a Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará pelas ferramentas ligadas ao controle e tomada de decisão. Algumas dessas ferramentas se parecem com a da iniciativa privada podendo ser objeto de futuros estudos por representarem um caráter inovador dentro do setor público.

5. Considerações Finais

A proposta desta pesquisa foi demonstrar o isomorfismo no campo dos órgãos centrais de controle interno nos estados do Nordeste à luz das diretrizes do CONACI. Neste sentido, buscou-se, também, observar o grau de institucionalização dos órgãos envolvidos, pois o desenho organizacional advém derivado de pressões tanto externa como interna que, com o tempo, levam as organizações a um processo de similitude. (ROSSETTO; ROSSETTO, 2005)

Nessa perspectiva, os resultados revelaram que, em sua maioria, os órgãos pesquisados estão em grau elevado de institucionalização dentro da estrutura estatal, pois apenas a Auditoria Geral da Bahia não possui características de órgão de staff, a qual se posiciona, no organograma institucional subordinado a uma Secretaria de Estado, sendo o único dos órgãos pesquisados nesta situação. Os demais órgãos, quatro são Secretarias de Estado e quatro possuem esse status, demonstrando sólida proeminência na estrutura estatal.

Além dessas constatações, observou-se que todos têm denominação de controladoria, salvo o órgão da Bahia, e possuem subdivisões orgânicas dentro de suas estruturas.

No tocante a característica isomórfica, ressalta-se que as diretrizes do CONACI expõe as quatro macrofunções numa tentativa de homogeneização conceitual, que segundo DiMaggio e Powel (1983, p.149) “O melhor conceito que captura o processo de homogeneização é o isomorfismo”. Assim, se os dados coletados indicassem plena aceitação e aplicação das quatro macrofunções de controle indicaria um processo isomórfico ideal.

Entretanto, a pesquisa demonstrou um processo isomórfico incompleto, pois não ficou evidenciada a integral absorção das quatro macrofunções de controle nas atuações dos órgãos

de controle interno, somente a função auditoria e a controladoria evidenciaram um processo de homogeneização por todos os órgãos de controle de acordo com os dados coletados. Ressalta-se que os órgãos centrais de controle interno do Ceará e Pernambuco foram os que mais demonstraram forte convergência as quatro macrofunções do CONACI.

Também, colabora com essa constatação, o fato de que no marco legal das instituições pesquisas, em sua maioria, há previsão das funções constitucionais de controle interno e não as funções propostas pelo CONACI. Somente o Estado de Pernambuco possui as quatro macrofunções do CONACI expressas em lei.

Ainda, no tocante aos sítios eletrônicos pesquisados, prevalentemente, foi observado um viés voltado para promoção governamental que informação técnica relevante.

Por fim, impende destacar que pode haver o caso de em alguns órgãos a atividade operacional indicar a existência de uma das quatro macrofunções, sem, contudo, evidenciar uma formalização dessa atividade. Neste caso, não foram consideradas por não haver um processo institucionalizado que permita inferir um caráter isomórfico de tais práticas.

Referências

- BENEDEK, Mária; BÉRES, Dániel; SZENTÉNÉ, KláraTubak. Internal Controls in Local Governments. *Public Finance Quarterly*. p. 296-309, march, 2014.
- BORINELLI, Marcio Luiz. ROCHA, Welington. Práticas de Controladoria: Um Estudo nas Cem Maiores Empresas Privadas que Atuam no Brasil. In. *Congresso FIPECAF*, 2006.
- BRASIL. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1998.
- BRASIL. *Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União*. Tribunal de Contas da União, 2011. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/comunidades/fiscalizacao-e-controle/normas-de-auditoria-do-tcu/>, acesso em 28/08/2015.
- CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. São Paulo: 3ª ed. Atlas, 2010.
- CARDOSO, Fernando Henrique. Reforma do Estado. In. PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter (Orgs.). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*, Rio de Janeiro: 2ª Ed. Fundação Getulio Vargas, 1998.
- CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; SILVA, Sueli Maria Goulard. A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*. Ed. Especial. v.10. p.469-496, dez, 2012.
- CONACI, Conselho Nacional de Controle Interno. *Estatuto*, 2007. Disponível em <http://conaci.org.br/estatuto>, acesso 17/05/2015.
- CONACI, Conselho Nacional de Controle Interno. *Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público*, 2010.
- COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. *Internal Control - Integrated Framework*, 2013. Disponível em http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf, acesso em 12/07/2015.
- DIMAGGIO, Paul J; POWELL, Walter W. The Iron Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*. v.48, n.2. p. 147-160, abril, 1983.
- FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de; GUIMARÃES, Tomás de Aquino. Isomorphism, Institutionalization and Legitimacy: Operational Auditing at the Court of Auditors. *Revista de Administração Contemporânea*. 1ª Edição Especial. v.11. p. 153-175, 2007.
- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 5ª ed. São Paulo. Atlas. 1999.

- GOMES, Amanda de Oliveira; PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras; OLIVEIRA, Talyta. Eduardo. A institucionalização da Controladoria no âmbito do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*. v.16. n.1. p. 35-50, jan, 2013.
- HEWEGE, Chandara Rathnasiri. A Critique of the Mainstream Management Control Theory and the Way Forward. *Sage Open*. p.1-11, october-december, 2012.
- IFAC, International Federation of Accountants. Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. *Public Sector Committee*. Study 13. 2001.
- IFAC, International Federation of Accountants. Evaluating and Improving Internal Control in Organizations. International Good Practice Guidance - *Final Pronouncement*, june 2012. Disponível em <http://www.ifac.org/publications-resources/evaluating-and-improving-internal-control-organizations-0>, acesso em 13/08/2015.
- INTOSAI. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – *ISSAI 1900*, 2004. Disponível em <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>, acesso em 13/08/2015.
- LAKIS, Vaclavas; GIRIUNAS, Lukas. The Concept of Internal Control Systems: Theoretical Aspect. *Ekonomika*. v.91, p.142-152, 2012.
- LESSA, Alexandre de Moraes. Controle na Administração Pública: uma proposta para o Sistema Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro. *Dissertação*, 2014.
- MACHADO-DA-SILVA, Clovis L.; FONSECA, Valéria S.; FERNANDES, Bruno H. R. Mudança e estratégia nas organizações: perspectivas cognitiva e institucional. In: VIEIRA, Marcelo M. F.; OLIVEIRA, Lúcia M. B. (org) *Administração contemporânea: perspectivas estratégicas*. São Paulo: Atlas. p.102 – 118, 1999.
- MARIO, Camila Gonçalves de. *Ouvidorias Públicas Municipais no Brasil*. Jundiaí. Paco Editorial. 2011.
- MARTINS, Heloisa H. T. de S. Metodologia qualitativa de pesquisa. *Revista Educação e Pesquisa*. São Paulo. v.30. n.2, p. 289-300, maio/ago, 2004.
- O'DONNEEL, Guillermo. *Accountability Horizontal e Novas Poliarquias*. Lua Nova. 44, 1998.
- PERNAMBUCO. Poder Executivo do Estado de Pernambuco. Lei Complementar nº 141 de 3 de setembro de 2009. Dispõe sobre o Modelo Integrado de Gestão do Poder Executivo do Estado de Pernambuco. Disponível em <http://legis.alepe.pe.gov.br/pesquisaGeral.aspx?pagina=4>, acesso em 06/06/2015. *Diário Oficial de Estado de Pernambuco*, Recife, PE, 04 de setembro de 2009, seção Poder Executivo.
- PIAUI, Poder Executivo do Estado do Piauí. Controladoria Geral do Estado do Piauí. *Relatório de Atividades*, 2015. Disponível em <http://www.cge.pi.gov.br/index.php/publicacoes/category/65-relatorio-atividades>, acesso em 21/02/2016.
- ROSSETTO, Carlos Ricardo; ROSSETTO, Adriana Marques. Teoria Institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. *RAE – eletrônica*. n.4. v1, Art. 7, jan/jun, 2005.
- SEDIYAMA, Gislaire Aparecida Santana; FREITAS, Alan Ferreira de; FREITAS, Alair Ferreira de Freitas; LEAL, Kamila Ribeiro. Práticas de gestão e sua legitimação: um estudo de caso múltiplo. *Revista de Ciências Humanas*. Viçosa. v. 13, n.01, p. 22-38, jan/jun, 2013.
- SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do Trabalho Científico*. 23 ed. Ver. e atual. São Paulo: Cortez, 2007.

SUCHUMAN, Mark C. Managing Legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy Management Review*. v.20. n.3. p. 571-560. Jun.1995.

ZAHIR – UL-HASSAN, M. K.; VOSSELMAN, Ed. Institutional entrepreneurship in the social construction of accounting control. *NiCE Working Paper*. n.10, n.104, p.1-27, 2010.

Disponível em

http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCIQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.ru.nl%2Fpublish%2Fpages%2F516298%2Fnice_10-104.pdf&ei=qx4FVarTBciggwTvlYSACA&usg=AFQjCNFmrBNmZPmGaQuOMFJ00AmXR4uFGQ&bvm=bv.88198703,d.cWc, acesso em 08/06/2015.