



**DRIVERS DO ISOMORFISMO COERCITIVO E NORMATIVO NA
CONTROLADORIA PÚBLICA**

**DRIVERS OF COERCIVE AND NORMATIVE ISOMORPHISM IN PUBLIC
COMPTROLLERSHIP**

Cristian Baú Dal Magro

Unochapecó, SC, Brasil
crisbau@unochapeco.edu.br
<https://orcid.org/0000-0002-7609-5806>

Jefferson Danghi da Silva

Unochapecó, SC, Brasil
ctb@dangui.com.br
<https://orcid.org/0000-0002-7319-0269>

Antonio Zanin

UFMS, RS, Brasil
zanin.antonio@ufms.br
<https://orcid.org/0000-0001-7837-7375>

Mauricio Leite

Unochapecó, SC, Brasil
mauricio.leite@unochapeco.edu.br
<https://orcid.org/0000-0001-7764-3969>

Resumo

Os profissionais da controladoria pública, muitas vezes, executam suas tarefas com pouca liberdade e precisam lidar com inúmeras situações conflituosas. O Tribunal de Contas Estadual, na qualidade de agente de controle externo, exige que os órgãos e entidades sob sua jurisdição adotem sistemáticas eficientes de controle interno. Estes diferentes agentes regulam a estrutura de controladoria e afetam a criatividade e autoestima do controlador público. O objetivo do estudo é analisar os *drivers* da controladoria pública que afetam o isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos *controllers* sob o enfoque do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. A amostra da pesquisa compreende 110 prefeituras municipais do Estado do Paraná,

Peer Review under the responsibility of Escola de Administração e Negócios da Universidade Federal do Mato Grosso do Sul ESAN/UFMS.

This is an open access article.

representadas por seus *controllers*. Os dados cruzados foram analisados com uso do teste de *Kruskal-Wallis*. Conclui-se que os *drivers* da controladoria que afetam o isomorfismo coercitivo e normativo estão relacionados à autonomia funcional dos *controllers*. A autonomia proporciona melhora à execução e aderência das práticas de controladoria às exigências legislativas. Contudo, a falta de autonomia limita as atividades executadas apenas em função da pressão exercida pela fiscalização do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, o que de fato ocasiona conflitos de interesse e prejuízo no monitoramento dos recursos públicos.

Palavras-chave: *Drivers* da controladoria. Isomorfismo. Tribunal de Contas. Controladoria Pública.

Abstract

Public comptroller professionals often perform their tasks with little freedom and deal with conflicting causes. The State Audit Court, as an external control agent, requires the bodies and entities under its jurisdiction to adopt efficient internal control systems. These different agents regulate a controllership structure and affect the public controller's creativity and self-esteem. The objective of the study is to analyze the drivers of public comptrollership that affect the coercive and normative isomorphism in the controllers' practices under the perspective of the Court of Auditors of the State of Paraná. The research sample comprises 110 municipal governments in the State of Paraná, represented by their controllers. Crossover data were used using the Kruskal-Wallis test. It is concluded that controllership drivers that affect or coercive and normative isomorphism are related to the functional autonomy of the controllers. provides improved execution and adherence of controllership practices to legislative requirements. However, the lack of autonomy limits how activities are carried out only due to the pressure exerted by the inspection of the Court of Auditors of the State of Paraná, which in fact causes conflicts of interest and prejudice to the monitoring of public resources.

Keywords: *Controller drivers . Isomorphism. Audit Office. Public Comptroller.*

1 INTRODUÇÃO

As principais funções da controladoria no setor público se vinculam com a execução da auditoria interna, implementação dos controles internos, monitoramento e acompanhamento do planejamento e contabilidade. Estas funções servem como balizador para manter os eixos de

planejamento, transparência, controle e responsabilização em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Pinho & Rodrigues, 2020).

O sistema de controle interno compreende um conjunto de práticas a serem adotadas pelas organizações públicas, derivadas de normativas gerais, instituídas pela Constituição Federal. A implantação do controle interno visa dotar a administração pública de mecanismos que assegurem, entre outros aspectos, o cumprimento das exigências legais, a fidedignidade das informações divulgadas, a proteção do erário e a otimização na aplicação dos recursos públicos, garantindo segurança jurídica os gestores eletivos e resultados à sociedade (TCE-PR, 2017).

A Lei de Responsabilidade Fiscal exige que a controladoria no setor público seja um instrumento que ofereça licitude das ações do governo local para a sociedade (Caker & Siverbo, 2011). A competência dos servidores públicos afeta a qualidade dos controles internos nos governos locais (Lopes, Valadares, Azevedo & Brunozi Júnior, 2020), e a nomeação de servidor público sem capacidade técnica para a função de controlador interno prejudica a governança pública (Cruz, Silva & Spinelli, 2016; Lino, Carvalho, Azevedo & Aquino, 2019).

A falta de autonomia dos *controllers* no governo local também tem sido um *driver* de fragilidade no monitoramento exercido pela controladoria, principalmente no que tange à implantação e institucionalização de controles internos adequados a cada ambiente (Lino *et al.*, 2019). Adicionalmente, Lopes *et al.* (2020) constataram que o desempenho nas atividades do controle interno em governos locais está atrelado à estrutura organizacional, autonomia, independência e existência de atores capacitados, experientes e com poder.

Na qualidade de agente de Controle Externo, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCE-PR tem em sua finalidade institucional a busca pela efetividade dos controles internos existentes nos órgãos e entidades sob sua jurisdição. Foi publicado em 2017 a cartilha de “Diretrizes e Orientações sobre o Controle Interno”, com objetivo de orientar à função pedagógica e preventiva da Corte, norteando os jurisdicionados acerca da implantação dos mecanismos de Controle Interno para melhoria na gestão pública. A cartilha estabelece as prerrogativas e impedimentos dos ocupantes de cargos nas unidades de controle, a estrutura recomendável para a implantação e os modos de aperfeiçoamento do sistema de controle interno, com técnicas para elaborar o Plano Anual de Auditoria Interna (TCE-PR, 2017).

Complementarmente, a teoria institucional elenca a legitimidade como meio para explicar a institucionalização de normas, hábitos, rotinas que modelam a condução social (Suchman, 1995). A institucionalização faz referências às instituições, aos hábitos, regras e sua evolução no tempo (Hodgson, 2003). Para que uma estrutura normativa seja considerada

totalmente institucionaliza, é preciso que as normas sejam praticadas pelo grupo, tornando-se habituais pela experiência e comuns entre todos.

A teoria institucional incorpora as práticas e procedimentos que levam uma organização a se tornar estruturada, sendo legitimada por ações que são reconhecidas pela sociedade, podendo tais práticas e procedimentos serem adotadas por outras organizações. As organizações se estruturam a partir do ambiente que estão inseridas, fenômeno explicado pelas práticas isomórficas que amparam a legitimidade. O isomorfismo é a busca pela homogeneidade na estrutura, processos e ações no âmbito das organizações (Almeida & Callado, 2017).

Na gestão pública, a adesão às normas está intrínseca aos conceitos do isomorfismo. DiMaggio e Powell (2005) indicam que o ambiente é fator de homogeneização organizacional, na medida em que são difundidas práticas institucionalizadas em organizações do mesmo segmento. Para tanto, o isomorfismo pressiona indivíduos a utilizarem práticas que se assemelham a outras unidades com mesmas condições ambientais (Hawley, 1968).

As práticas de controladoria são suscetíveis ao isomorfismo, motivado pela constante modificação das normas e legislações inerentes aos órgãos públicos. Estes por sua vez, necessitam controlar seu patrimônio e as dotações orçamentárias, se utilizando de estratégias que estejam de acordo com as normas e regulações vigentes (Hawley, 1968).

Neste sentido, o isomorfismo coercitivo resulta das pressões sofridas pela organização por meio de outras organizações, seja por influências políticas e de persuasão ou também como um convite para se unirem em torno de interesses comuns (Dimaggio & Powell, 2005). No que tange ao isomorfismo normativo, caracteriza-se pela definição de processos, métodos e práticas idênticas ao desempenho de uma função profissional, definidas por meio das expertises das normas e conhecimentos com outros agentes profissionais, gerando características similares entre os envolvidos (Almeida & Callado, 2017).

No contexto da cartilha TCE-PR (2017), o isomorfismo coercitivo tem cunho político e está atrelado a busca por legitimidade da organização pública (Dimaggio e Powell, 2005), já o isomorfismo normativo tem suas raízes implementadas por entidades que buscam atender padrões impostos por seus *stakeholders*, geralmente vinculadas à qualidade de seus serviços ou processos (Betaressi, 2016).

Desta maneira, diante da busca de uma gestão pública mais eficiente, vinculada às práticas aderentes com as legislações vigentes, pretende-se responder à seguinte questão de pesquisa: quais *drivers* da controladoria pública afetam o isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos *controllers* sob o enfoque do Tribunal de Contas do Estado do Paraná? Para

isso, o estudo tem o objetivo de analisar os *drivers* da controladoria pública que afetam o isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos *controllers* sob o enfoque do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

A relevância da controladoria pública para eficiência da gestão e na proteção do patrimônio público torna oportuna a pesquisa. Conhecer os impulsionadores do isomorfismo nas práticas de controladoria pública oportuniza aos gestores eletivos e ao tribunal de contas um panorama que questiona se os aspectos conceituais se concretizam em práticas, além de contribuir com a literatura referente ao tema.

2.1 Teoria institucional e isomorfismo

O isomorfismo iniciou com a teoria institucional, pois uma de suas formas de pensamento é que as entidades formam tendências de acordo com os costumes, tradições e normas, originárias de ambientes internos e externos (Barbesta, Giudici & Lugo, 2010). O isomorfismo é visto como um processo de restrição que pressiona a um indivíduo se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais (Hawley, 1968).

A incorporação do isomorfismo para análise das características do ambiente de estudo, auxilia na elaboração de uma visão sistemática do conjunto analisado, pois, quanto maior é o número de características isomórficas, maior é a possibilidade de os membros do grupo apresentarem semelhança entre seus aspectos internos (Hazewinkel, 2001).

O isomorfismo coercitivo, tem origem política e está atrelado com a busca por legitimidade da organização pública, pois origina-se de pressões formais e informais que organizações externas exercem, bem como expectativas culturais da população ou como resposta advindas de ordens governamentais (Dimaggio e Powell, 2005), pois o setor público pode estar sujeito às influências políticas além de pressões constantes para estar alinhado a um padrão institucionalizado (Zambenedetti & Angonese, 2020).

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões exercidas sobre as organizações por outras organizações hierarquicamente superior (Brown, 2011). Neste rol de organizações, inclui-se as instituições públicas, as quais impõem regras, com a incorporação de regulamentos e normas, e a adesão destas, cria pressão na organização (Almeida & Callado, 2017).

O isomorfismo normativo é originado da profissionalização, a qual busca pela troca de experiências entre os membros de uma profissão, os quais condicionam os métodos de sua conduta profissional (Hazewinkel, 2001). Assim, o isomorfismo normativo é considerado uma definição de processos, métodos e práticas idênticas ao desempenho de uma função

profissionais, definidas por meio das expertises das normas e conhecimentos com outros agentes profissionais, gerando características similares entre os envolvidos (Almeida & Callado, 2017).

Esse tipo de isomorfismo decorre, principalmente da profissionalização, encaminhando o comportamento e os procedimentos organizacionais em direções apropriadas, esperadas e legítimas (Hodgson, 2003). Também requer o estabelecimento de uma base de conhecimento e legitimação para a educação dos servidores, pois os trabalhadores estão sujeitos às mesmas pressões que as organizações, eles exibem muita semelhança com seus colegas profissionais em outras organizações (Sagsan, Eyupoglu & Saner, 2011).

2.2 Controladoria no setor público e o tribunal de contas

O controle interno nas instituições públicas, não é algo recente. A Lei 4.320 instituída em 1964, aborda em seu artigo 75, a execução de controle dos atos públicos. A Constituição Federal de 1988, nos artigos 70 e 74, passou a exigir controle interno nos órgãos públicos e a Lei Complementar nº 101 de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) fez referência à atuação do controle interno (Pinho & Rodrigues, 2020).

Bonetti, Wernke e Zanin (2018) identificaram que as funções da controladoria exercidas pelos *controllers* municipais da região sudoeste do Paraná são: Gerenciamento estratégico; Proteção de ativos; Avaliação orçamentaria; Controle de riscos; Custos; Contábil; Planejamento e controle; Tributária; e monitoramento de processos.

As funções de controladoria de Controle Interno, Contábil e Tributário tem sido as mais valorizadas nas prefeituras da Associação dos Municípios da Zona de Produção do Rio Grande do Sul (AMZOP) (Schio, Wernke & Zanin, 2019). A controladoria no setor público é alicerçada em cinco mecanismos balizadores, sendo: planejamento e orçamento; contabilidade; sistema de informações; auditoria e controle interno e; ouvidoria (Machado, 2008).

O TCE-PR (Tribunal de Contas do Estado do Paraná) publicou no ano de 2017, orientações normativas para os municípios do estado. Todas essas leis, constam no material denominado “Diretrizes e orientações sobre Controle Interno” (TCE-PR, 2017), as quais norteiam as tarefas do *controller* público, que deve funcionar como uma engrenagem interdependente, visando aprimorar a administração pública na execução de seus planejamentos e metas, cumprindo as leis, normas e regulamentos.

A utilização dos procedimentos de controle interno, produz um sistema organizado, o qual é definido como um conjunto de métodos, normas, princípios e procedimentos, com o objetivo de proporcionar uma avaliação da gestão pública em seus aspectos orçamentários, financeiros, patrimoniais e operacionais (Schio, Wernke & Zanin, 2019).

Nesse sentido, as práticas obrigatórias e recomendadas do TCE-PR se complementam. As práticas recomendadas buscam coexistir e complementar a necessidade de informações das práticas obrigatórias. Não há uma periodicidade normatizada para execução das práticas recomendadas, apenas necessita-se a expertise dos *controllers* para encontrarem o melhor momento de aplicação (TCE-PR, 2017).

2.3 Drivers da controladoria pública

Os tribunais de contas são organizações de auditoria governamental, responsáveis pela fiscalização financeira e entrega de serviços governamentais, que têm como principal função a emissão de um parecer prévio sobre as contas dos três Poderes (Lino & Aquino, 2020). No entanto, cada Poder (Executivo, Legislativo e Judiciário) deve criar e implementar o seu próprio Sistema de Controle Interno, salvaguardando a sua autonomia e independência, com uma estrutura condizente ao porte e à complexidade de cada Poder, vinculada diretamente ao chefe máximo, evitando subordinação hierárquica a qualquer outro órgão ou unidade da Administração Pública (TCE-PR, 2017).

Para que seja efetiva em suas funções, a controladoria deve estar vinculada diretamente ao chefe do poder/entidade, possuir estrutura física adequada, com corpo técnico composto por funcionários concursados, treinados e com qualificação adequada para o exercício de suas atividades (TCE-PR, 2017). No entanto, dentro do nível hierárquico, atores na base da hierarquia e com menos poder são compelidos por seus superiores a aceitar e por vezes participar de práticas inadequadas (Lino e Aquino, 2020), o que limita a inserção e a transparência dos *drivers* da Controladoria, pois no caso dos municípios, há uma forte tendência de externalizar para a população apenas os melhores indicadores.

Diante das diversas normativas atribuídas à controladoria pública, a cartilha do TCE-PR descreve, dentre outras, as seguintes competências da controladoria: a) acompanhar o funcionamento das atividades do sistema de controle interno, zelando pela sua independência; b) apoiar o controle externo; c) assessorar a administração; d) comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à economicidade, eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial das unidades que compõem a estrutura do órgão.

As controladorias municipais estão alicerçadas no controle interno, os quais devem assegurar que as ações estejam calçadas pelos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Monteiro (2015) corrobora que com a implantação de um sistema de controle, deve-se perceber sua significância para a gestão como

elemento de segurança, não só de redução de riscos, mas de apoio ao cumprimento de uma série de princípios, regulamentos e normas que o setor público se sujeita.

Portanto, a partir das normas pré-estabelecidas, tem-se *drivers* de controladoria obrigatórios e outros que são recomendados. Cabe a cada município montar o conjunto de *drivers*. Lino e Aquino (2020) afirmam que as práticas organizacionais estão imbricadas e são indissociáveis do fluxo de processos, rotinas, normas e crenças organizacionais, o que remete à influência de isomorfismos na sua institucionalização, em função dos *stakeholders*, tais como dentre os quais pode-se citar o TCE, Prefeitos, associações e a própria população.

Considerando os conceitos isomórficos coercitivos e normativos, destaca-se a importância dos *drivers* de controle relacionados à autonomia funcional, segregação de funções e conhecimento profissional para a aderência das práticas de controladoria às normativas do TCE-PR. Alinhado a este entendimento tem-se: os resultados de Lopes et al. (2020), apontam que a falta de autonomia nas atividades é fator dificultador à adoção de práticas de controle interno, constatando que algumas atividades decorrerem de autorização do prefeito, além do fato de que determinadas decisões relevantes da controladoria devem primeiramente passar pelo Secretário de Governo, ou seja, há autoridade por parte do executivo para influenciar nas atividades de controle municipal, o que interfere na independência do órgão. Os resultados de Messias e Walter (2018), apontam que profissionais com exclusividade de função de controle interno, tendem a terem maior atenção na auditoria interna.

Os achados de Beuren, Fachini e Nascimento (2010), afirmam que o isomorfismo normativo é a busca de profissionalização, por meio da qual os indivíduos de uma determinada classe profissional têm o interesse de normatizar seus métodos de trabalhos, estabelecendo uma base intelectual ao legitimar a normatização da profissão, nesse aspecto torna-se imprescindível o desenvolvimento do isomorfismo nas atividades inerentes.

Diante do exposto, se estabelece a seguinte hipótese: H1: A média do nível de aderência das práticas de controladoria é diferente entre os diferentes *Drivers* da Controladoria, existindo influência no isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos *controllers*.

Portanto, apesar da autoridade formal ser atribuída e desenhada para diminuir problemas de coordenação e de laços sociais facilitarem trocas econômicas, essas mesmas estruturas sociais, e de poder, que seriam utilizadas para disseminar boas práticas também podem ser utilizadas para gerar más práticas – de modo que essas atividades se tornam rotineiras e dispersas nas organizações (Lino & Aquino, 2020).

Gattringer e Marinho (2020) destacaram que, mesmo que os sistemas de controle interno tenham atingido satisfatoriamente uma eficiência operacional, existem alguns pontos de

melhoria, tais como os relacionados às ações de comunicação externa e interna e à modernização das formas de interação com a sociedade, por meio da externalização das práticas de controladoria para os diversos *stakeholders*.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A população da pesquisa compreendeu o setor de controladoria dos 399 municípios do Estado do Paraná. A amostra da pesquisa foi constituída de 110 *controllers* que responderam ao questionário, representando 27,57% da população. A coleta dos dados ocorreu por meio de questionário no período de dezembro de 2020 a fevereiro de 2021, utilizando-se o *google docs*.

O questionário continha 30 questões, divididas em 4 blocos: a) perfil dos respondentes; b) perfil dos municípios, c) identificação do ambiente organizacional e d) identificação das práticas de controladoria. Nos blocos c e d, foram utilizados variável *dummy* (1 ou 2) e (1, 2 ou 3). O questionário foi elaborado com base nos estudos de: Scott (2008); Cavalcante, Peter e Machado (2011); Suzart, Marcelino e Rocha (2011); Gomes, Peter, Machado e Oliveira (2013); Stédile, Carneiro, Silva Neto e Souza (2016); e TCE-PR (2017).

No Quadro 1 estão apresentadas as perguntas relacionadas aos *Drivers* da controladoria pública nos municípios paranaenses.

Quadro 1 – Constructo dos *Drivers* da Controladoria Pública

Variável	Perguntas	Categorias		
Drivers da Controladoria Pública	As práticas de controladoria são baseadas no modelo de outros municípios?	Sim ()		Não ()
	A estrutura de controle interno do Município de sua atuação é semelhante a outros municípios?	Sim ()		Não ()
	Além das funções de <i>controller</i> , você assume atividades paralelas?	Sim ()		Não ()
	O mandato do prefeito interfere na rotina e nas atividades da controladoria?	Sim ()		Não ()
	Você tem autonomia para exercer as atividades de controladoria?	Sim ()		Não ()
	Você troca informações sobre procedimentos de controladoria com outros profissionais da área?	Sim ()		Não ()
	Você precisa de autorização para modificar procedimentos de controladoria?	Prefeito ()	Outros Servidores ()	Tenho Autonomia ()

Fonte: Adaptado de TCE-PR (2017).

No Quadro 2 estão apresentadas as práticas de controladoria obrigatórias e recomendadas pelo TCE-PR e o procedimento utilizado para o cálculo do índice de aderência.

Quadro 2 – Constructo da aderência obrigatória e recomendada das práticas de controladoria pública

Variáveis	Tipo	Perguntas	Categorias		Aderência
Atividades de Controladoria (AC)	O	Auditoria	Sim (1)	Não (0)	$ACO = \frac{\sum observado}{\sum esperado}$
		Controle e Acompanhamento	Sim (1)	Não (0)	
		Prevenção e combate à corrupção	Sim (1)	Não (0)	
	R	Fiscalização das Atividades Financeira e contábeis	Sim (1)	Não (0)	$ACR = \frac{\sum observado}{\sum esperado}$
		Processo Administrativo Disciplinar	Sim (1)	Não (0)	
		Elaboração de normas e procedimentos	Sim (1)	Não (0)	
		Fiscalização Orçamentaria e Planejamento	Sim (1)	Não (0)	
		Ouvidoria	Sim (1)	Não (0)	
		Prestação de Contas	Sim (1)	Não (0)	
	Treinamento e capacitação	Sim (1)	Não (0)		
Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	O	Planejamento e Orçamento	Sim (1)	Não (0)	$ADO = \frac{\sum observado}{\sum esperado}$
		Receita e Arrecadação	Sim (1)	Não (0)	
		Financeiro e Contabilidade	Sim (1)	Não (0)	
		Patrimônio e Almoxarifado	Sim (1)	Não (0)	
		Gestão Administrativa	Sim (1)	Não (0)	
	R	Compras, Licitações e Contratos	Sim (1)	Não (0)	$ADR = \frac{\sum observado}{\sum esperado}$
		Recursos Humanos	Sim (1)	Não (0)	
		Gestão Fiscal	Sim (1)	Não (0)	

		Educação	Sim (1)	Não (0)	
		Saúde	Sim (1)	Não (0)	
		Assistência Social	Sim (1)	Não (0)	
		Regime Próprio de Previdência	Sim (1)	Não (0)	
		Tecnologia da informação	Sim (1)	Não (0)	
		Jurídico	Sim (1)	Não (0)	
		Convênio e Parcerias	Sim (1)	Não (0)	
		Obras Públicas	Sim (1)	Não (0)	
Função do relatório de auditoria (FUNC)	O	Ao Tribunal de Contas, para prestação de contas	Sim (1)	Não (0)	$\text{FUNCO} = \frac{\sum \text{observado}}{\sum \text{esperado}}$
		Ao Prefeito, para acompanhar informações do Tribunal de Contas	Sim (1)	Não (0)	
	R	À Câmara de Vereadores, para mostrar efetividade do controle interno	Sim (1)	Não (0)	$\text{FUNCR} = \frac{\sum \text{observado}}{\sum \text{esperado}}$
		À População, para demonstrar transparência e responsabilidade	Sim (1)	Não (0)	
		Aos departamentos da gestão municipal, para ações do controle interno	Sim (1)	Não (0)	
Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	O	Orientar o Prefeito na sua função, visando a legalidade	Sim (1)	Não (0)	$\text{DESTO} = \frac{\sum \text{observado}}{\sum \text{esperado}}$
		Ao Tribunal de Contas, para comprovar efetividade do controle interno	Sim (1)	Não (0)	
	R	Ao Secretário ou Diretor da Área Auditada	Sim (1)	Não (0)	$\text{DESTR} = \frac{\sum \text{observado}}{\sum \text{esperado}}$
		Ao Secretário ou Diretor da Área Solicitante da Auditoria	Sim (1)	Não (0)	
		Ao Ministério Público, para se eximir de responsabilidade solidária	Sim (1)	Não (0)	

Fonte: Adaptado TCE-PR (2017).

Conforme demonstrado no Quadro 2, a identificação das práticas de controladoria foi obtida por meio das questões do bloco 4, que continha uma lista de práticas de controladoria aplicadas aos órgãos públicos, onde o respondente assinalava se a utilizava ou não. Essas práticas foram divididas em quatro grupo de variáveis (Atividades de Controladoria (AC); Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD); Função do relatório de auditoria (FUNC); e Destino do Relatório de Auditoria (DEST)), as quais foram subdivididas em dois tipos (O: Obrigatório e R: Recomendado).

Para o cálculo de aderência, foram realizadas análises de frequência, através da divisão do número de práticas observadas (respostas do questionário) pelo número total de práticas esperadas (Cartilha TCE-PR). Para análise dos *Drivers* de controladoria que afetam o isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos *controllers* sob o enfoque do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, utilizou-se do teste de *Kruskal-Wallis*.

Para Sampaio, Gomes, Bruni e Dias Filho (2012, p. 116) o teste de *Kruskal-Wallis* deve ser empregado “na análise do fato de K ($K \geq 2$) amostras independentes serem originárias ou não de populações com médias iguais, podendo ser aplicado também com variáveis intercalares ou ordinais”. Para isso, utilizou-se do software *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Por meio da pesquisa, identificou-se que 68% dos *controllers* são do gênero masculino. Quanto à formação destacam-se: Contabilidade e Administração, representando 31,82% e 25,45% respectivamente. Em relação ao tempo na função, 46,36% dos *controllers* possuem até 3 anos na função, enquanto outros 53,64% possuem acima de 4 anos de atuação na função. Na Tabela 1 são apresentadas as estatísticas de frequências dos *drivers* da controladoria pública.

Tabela 1 – Estatística dos *Drivers* da Controladoria Pública

Perguntas	Categorias	Quant.	Frequência
As práticas de controladoria são baseadas no modelo de outros municípios?	Sim	26	23,64%
	Não	84	76,36%
A estrutura de controle interno do Município de sua atuação é semelhante a outros municípios?	Sim	15	13,64%
	Não	95	86,36%
Além das funções de <i>controller</i> , você assume atividades paralelas?	Sim	17	15,45%
	Não	93	84,55%
O mandato do prefeito interfere na rotina e nas atividades da controladoria?	Sim	48	43,64%
	Não	62	56,36%
Você tem autonomia para exercer as atividades de controladoria?	Sim	90	81,82%
	Não	20	18,18%
Você troca informações sobre procedimentos de controladoria com outros profissionais da área?	Sim	99	90,00%
	Não	11	10,00%
	Prefeito	40	36,36%

Você precisa de autorização para modificar procedimentos de controladoria?	Outros Servidores	9	8,18%
	Tenho Autonomia	61	55,45%

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 1, observa-se que a troca de informações sobre procedimentos de controladoria com outros profissionais da área foi o que apresentou a maior frequência relativa, com 90%. No entanto, a necessidade de pedir autorização para outros servidores para a realização de modificação nos procedimentos de controladoria apresentou a menor frequência (8,18%). Na Tabela 2 demonstra os indicadores de aderência das práticas de controladoria à cartilha do TCE-PR.

Tabela 2 – Indicador de Aderência das Práticas de Controladoria à Cartilha do TCE

Variáveis	Indicador de Aderência dos itens Recomendados	Indicador de Aderência dos itens Obrigatórios
Atividades de Controladoria (AC)	0,4104	0,7386
Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	0,4833	0,4788
Função do relatório de auditoria (FUNC)	0,3545	0,5955
Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	0,2576	0,9682
Média Geral	0,3837	0,6953

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 2, observa-se que o indicador da média geral de aderência das práticas recomendadas à cartilha do TCE-PR é de 38,37%, enquanto o indicador de média geral das práticas obrigatórias é de 69,53%.

Verifica-se que a variável “Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)” é o único entre todos os itens analisados que possui valores semelhantes, 47,88% obrigatório e 48,33% recomendado, indicando cautela dos municípios quanto ao desenvolvimento desses trabalhos.

Os resultados demonstram que as controladorias dos municípios pesquisados possuem foco no cumprimento das práticas de controladorias obrigatórias e que são fiscalizadas pelo Tribunal de Contas do Estado, conseqüentemente, dando pouca atenção às práticas recomendadas. Fica evidente que a existência das controladorias é apenas um ato formal, devido a uma exigência legislativa, sendo considerada pelos gestores públicos uma ameaça e não uma aliada para eficiência da gestão.

A Tabela 3 demonstra o resultado do teste de *Kruskall-Wallis* do *Driver* da Controladoria “Práticas de controladoria baseadas em outros municípios”, em comparação com os indicadores de aderência da Tabela 2.

Tabela 3 – Teste *Kruskall-Wallis* da variável “Práticas de controladoria baseadas em outros municípios”

Variáveis	As práticas de controladoria são baseadas no modelo de outros municípios?	N	Postos de média	Sig.
O: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Não	84	54,86	0,66
	Sim	26	57,58	
R: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Não	84	58,18	0,09
	Sim	26	46,85	
O: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Não	84	55,07	0,55
	Sim	26	56,88	
R: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Não	84	53,90	0,30
	Sim	26	60,65	
O: Atividades de Controladoria (AC)	Não	84	56,25	0,64
	Sim	26	53,08	
R: Atividades de Controladoria (AC)	Não	84	57,37	0,26
	Sim	26	49,46	
O: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Não	84	57,43	0,25
	Sim	26	49,27	
R: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Não	84	58,64	0,06
	Sim	26	45,37	

Nota. * significância ao nível de 5% - O: Obrigatório; R: Recomendado

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

A Tabela 4 demonstra o resultado do teste de *Kruskall-Wallis* do *Driver* da Controladoria “Estrutura de controle interno se assemelha a outros municípios”, em comparação com os indicadores de aderência da Tabela 2.

Tabela 4 – Teste *Kruskall-Wallis* da variável “Estrutura de controle interno se assemelha a outros municípios?”

Variáveis	A estrutura de controle interno do Município de sua atuação é semelhante a outros municípios?	N	Postos de média	Sig.
O: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Não	15	54,03	0,83
	Sim	95	55,73	
R: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Não	15	56,53	0,88
	Sim	95	55,34	
O: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Não	15	55,33	0,96
	Sim	95	55,53	

R: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Não	15	43,53	0,09
	Sim	95	57,39	
O: Atividades de Controladoria (AC)	Não	15	49,70	0,42
	Sim	95	56,42	
R: Atividades de Controladoria (AC)	Não	15	51,23	0,57
	Sim	95	56,17	
O: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Não	15	55,20	0,97
	Sim	95	55,55	
R: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Não	15	53,83	0,83
	Sim	95	55,76	

Nota. * significância ao nível de 5% - O: Obrigatório; R: Recomendado

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Verifica-se nas Tabelas 3 e 4 que os *drivers* da controladoria “As práticas de controladoria são baseadas no modelo de outros municípios?” e “A estrutura de controle interno do Município de sua atuação é semelhante a outros municípios?” não apresentam significância estatística com nenhuma das variáveis, rejeitando-se a hipótese H1, demonstrando a não existência de influência desses *drivers* no isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos *controllers* sob o enfoque do Tribunal de Contas.

A Tabela 5 demonstra o resultado do teste de *Kruskall-Wallis* do *Driver* da Controladoria “Mandato do prefeito interfere na rotina e atividades da controladoria”, em comparação com os indicadores de aderência da Tabela 2.

Tabela 5 – Teste *Kruskall-Wallis* da variável “Mandato do prefeito interfere na rotina e atividades da controladoria”

Variáveis	O mandato do prefeito interfere na rotina e nas atividades da controladoria?	N	Postos de média	Sig.
O: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Não	62	59,11	0,12
	Sim	48	50,83	
R: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Não	62	61,50	0,02*
	Sim	48	47,75	
O: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Não	62	54,56	0,41
	Sim	48	56,71	
R: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Não	62	56,77	0,60
	Sim	48	53,85	
O: Atividades de Controladoria (AC)	Não	62	56,76	0,62
	Sim	48	53,88	
R: Atividades de Controladoria (AC)	Não	62	56,06	0,83
	Sim	48	54,77	
O: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Não	62	53,44	0,43
	Sim	48	58,17	
R: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Não	62	56,01	0,85

	Sim	48	54,84	
--	-----	----	-------	--

Nota. * significância ao nível de 5% - O: Obrigatório; R: Recomendado
Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Verifica-se na Tabela 5 que o *driver* da controladoria “O mandato do prefeito interfere na rotina e nas atividades da controladoria?” apresentam significância estatística com a variável “R: Função do relatório de auditoria (FUNC)”, aceitando-se a hipótese H1, demonstrando a existência de influência desse *driver* no isomorfismo normativo nas práticas dos *controllers* sob o enfoque do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Ou seja, a troca de prefeito não interfere na aderência da função dos relatórios de auditoria recomendados pelo TCE-PR.

A Tabela 6 demonstra o resultado do teste de *Kruskall-Wallis* do *Driver* da Controladoria “Funções de *controller*”, em comparação com os indicadores de aderência da Tabela 2.

Tabela 6 – Teste *Kruskall-Wallis* da variável “Funções de *controller*”

Variáveis	Além das funções de <i>controller</i> , você assume atividades paralelas?	N	Postos de média	Sig.
O: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Não	93	56,478	0,39
	Sim	17	50,147	
R: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Não	93	55,699	0,87
	Sim	17	54,412	
O: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Não	93	55,452	0,93
	Sim	17	55,765	
R: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Não	93	55,914	0,73
	Sim	17	53,235	
O: Atividades de Controladoria (AC)	Não	93	59,059	0,00*
	Sim	17	36,029	
R: Atividades de Controladoria (AC)	Não	93	55,704	0,87
	Sim	17	54,382	
O: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Não	93	58,640	0,01*
	Sim	17	38,324	
R: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Não	93	59,306	0,00*
	Sim	17	34,676	

Nota. * significância ao nível de 5% - O: Obrigatório; R: Recomendado
Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Verifica-se na Tabela 6 que o *driver* da controladoria “Além das funções de *controller*, você assume atividades paralelas?” apresentam significância com as variáveis “O: Atividades de Controladoria (AC)” e O: R: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD), aceitando-se a hipótese H1, demonstrando a existência de influência desses *drivers* no

isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos *controllers* sob o enfoque do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Ou seja, a dedicação exclusiva do controlador proporciona melhor aderência às atividades de controladoria obrigatórias e a realização de auditorias e acompanhamento nos setores obrigatórios e recomendados. Corroborando assim com os resultados de Messias e Walter (2018), os quais observaram que profissionais com exclusividade de função de controle interno, tendem a terem maior atenção na auditoria interna.

A Tabela 7 demonstra o resultado do teste de *Kruskall-Wallis* do *Driver* da Controladoria “Autonomia para exercer as atividades de controladoria”, em comparação com os indicadores de aderência da Tabela 2.

Tabela 7 – Teste de *Kruskall-Wallis* da variável “Autonomia para exercer as atividades”

Variáveis	Você tem autonomia para exercer as atividades de controladoria?	N	Postos de média	Sig.
O: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Não	20	55,30	0,97
	Sim	90	55,54	
R: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Não	20	44,05	0,05*
	Sim	90	58,04	
O: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Não	20	56,25	0,78
	Sim	90	55,33	
R: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Não	20	50,83	0,43
	Sim	90	56,54	
O: Atividades de Controladoria (AC)	Não	20	45,35	0,10
	Sim	90	57,76	
R: Atividades de Controladoria (AC)	Não	20	40,70	0,02*
	Sim	90	58,79	
O: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Não	20	56,85	0,83
	Sim	90	55,20	
R: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Não	20	57,10	0,80
	Sim	90	55,14	

Nota. * significância ao nível de 5% - O: Obrigatório; R: Recomendado

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os resultados apresentados na Tabela 7 demonstram que o *driver* da controladoria “Você tem autonomia para exercer as atividades de controladoria?” apresentam significância estatística com as variáveis “R: Função do relatório de auditoria (FUNC)” e R: Atividades de Controladoria (AC), aceitando-se a hipótese H1, demonstrando a existência de influência desses *drivers* no isomorfismo normativo nas práticas dos *controllers* sob o enfoque do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Ou seja, os controladores que possuem autonomia tendem a executar mais atividades de controladoria e a melhor utilização dos relatórios de auditoria tidas como recomendadas pela cartilha do TCE-PR. Estes resultados estão aderentes com os achados

de Lopes et al. (2020), os quais também identificaram que a transparência dos relatórios de auditoria interna possui relação com a autonomia do departamento responsável.

A Tabela 8 demonstra o resultado do teste de *Kruskall-Wallis* do *Driver* da Controladoria “Autorização para modificar procedimentos de controladoria”, em comparação com os indicadores de aderência da Tabela 2.

Tabela 8 – Teste de *Kruskall-Wallis* da variável “Autorização para modificar procedimentos de controladoria”

Variáveis	Você precisa de autorização para modificar procedimentos de controladoria?	N	Postos de média	Sig.
O: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Prefeito	40	60,45	0,18
	Outros Servidores	9	42,28	
	Sem necessidade	61	54,20	
R: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Prefeito	40	52,18	0,16
	Outros Servidores	9	41,89	
	Sem necessidade	61	59,69	
O: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Prefeito	40	57,63	0,43
	Outros Servidores	9	52,89	
	Sem necessidade	61	54,49	
R: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Prefeito	40	57,48	0,43
	Outros Servidores	9	43,61	
	Sem necessidade	61	55,96	
O: Atividades de Controladoria (AC)	Prefeito	40	58,66	0,03*
	Outros Servidores	9	29,94	
	Sem necessidade	61	57,20	
R: Atividades de Controladoria (AC)	Prefeito	40	50,40	0,12
	Outros Servidores	9	42,72	
	Sem necessidade	61	60,73	
O: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Prefeito	40	55,65	0,40
	Outros Servidores	9	42,28	
	Sem necessidade	61	57,35	
R: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Prefeito	40	57,25	0,10
	Outros Servidores	9	33,89	
	Sem necessidade	61	57,54	

Nota. * significância ao nível de 5% - O: Obrigatório; R: Recomendado

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os resultados apresentados na Tabela 8 demonstram que o *driver* da controladoria “Você precisa de autorização para modificar procedimentos de controladoria?” apresentam significância estatística com a variável “O: Atividades de Controladoria (AC)”, aceitando-se a hipótese H1, demonstrando a existência de influência desse *driver* no isomorfismo coercitivo nas práticas dos *controllers* sob o enfoque do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Desta

forma, os *controllers* que necessitam pedir algum tipo de autorização ao prefeito para a realização de seus trabalhos, tendem a sofrer limitação quanto à execução das atividades de controladoria obrigatórias. Essa limitação de estrutura, expõe a fragilidade na execução das atividades de controladoria obrigatórias, as quais só são realizadas devido as pressões isomórficas dos órgãos de controle externo. Os resultados corroboram Lopes et al. (2020), que identificaram limitação nas atividades de controladoria decorrentes da interferência do prefeito no setor de controladoria.

A Tabela 9 demonstra o resultado do teste de *Kruskall-Wallis* do *Driver* da Controladoria “Troca informações sobre procedimentos de controladoria com outros profissionais”, em comparação com os indicadores de aderência.

Tabela 9 – Teste de *Kruskall-Wallis* da variável “Troca informações profissionais da área”

Variáveis	Você troca informações sobre procedimentos de controladoria com outros profissionais da área?	N	Postos de média	Sig.
O: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Não	11	48,23	0,36
	Sim	99	56,31	
R: Função do relatório de auditoria (FUNC)	Não	11	45,55	0,24
	Sim	99	56,61	
O: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Não	11	59,00	0,36
	Sim	99	55,11	
R: Destino do Relatório de Auditoria (DEST)	Não	11	68,45	0,12
	Sim	99	54,06	
O: Atividades de Controladoria (AC)	Não	11	41,05	0,09
	Sim	99	57,11	
R: Atividades de Controladoria (AC)	Não	11	58,68	0,72
	Sim	99	55,15	
O: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Não	11	30,68	0,01*
	Sim	99	58,26	
R: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)	Não	11	34,32	0,02*
	Sim	99	57,85	

Nota. * significância ao nível de 5% - O: Obrigatório; R: Recomendado

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os resultados apresentados na Tabela 9 demonstram que o *driver* da controladoria “Você troca informações sobre procedimentos de controladoria com outros profissionais da área?” apresentam significância estatística com as variáveis “O: R: Setores com enfoque em auditoria e acompanhamento (AD)”, aceitando-se a hipótese H1, demonstrando a existência de influência desses *drivers* no isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos *controllers* sob o enfoque do Tribunal de Contas.

A troca de informações possui relação direta com a obtenção de conhecimento e profissionalização do *controller*, contribuindo para a ampliação das áreas de gestão auditadas e acompanhadas nos municípios e melhor aderência das práticas de controladoria obrigatórias.

Observou-se que o número de controladores que realizam a troca de informações se assemelham com os números de controladores que possuem autonomia funcional. Essa semelhança não é por acaso, considerando que a autonomia funcional melhora conhecimento e a profissionalização. Beuren, Fachini e Nascimento (2010) afirmam que o isomorfismo normativo é a busca de profissionalização, por meio da qual os indivíduos de uma determinada classe profissional tem o interesse de normatizar seus métodos de trabalhos, estabelecendo uma base intelectual ao legitimar a normatização da profissão.

Diante dos resultados apresentados nas Tabelas 3, 4, 5, 6, 7, 8 e 9, conclui-se que os *drivers* de controle que aceitam a hipótese H1 em relação às variáveis dos indicadores de aderência afetam o isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos *controllers* sob o enfoque do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados revelaram a aceitação da hipótese H1 dos seguintes *drivers* de controladoria: a) “O mandato do prefeito interfere na rotina e nas atividades da controladoria?”; b) “Além das funções de *controller*, você assume atividades paralelas?”; c) “Você tem autonomia para exercer as atividades de controladoria?”; d) “Você precisa de autorização para modificar procedimentos de controladoria?”; e e) “Você troca informações sobre procedimentos de controladoria com outros profissionais da área?”. Evidenciando que esses *drivers* da controladoria afetam de forma positiva ou negativa o isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas de controladoria pelos *controllers* nos municípios paranaenses.

Os achados indicam as seguintes influências positivas dos *drivers* da controladoria: I) os *controllers* que não possuem acúmulo de função tendem executar melhor as práticas de controladoria constantes na cartilha do TCE-PR; II) a autonomia funcional e fundamental para que os *controllers* possam utilizar melhor as técnicas e execução de atividades recomendadas pelo TCE-PR; e III) os controladores que trocam informações com colegas de profissão, tendem a auditar mais áreas de gestão, além de possuir uma melhor adesão a execução das práticas obrigatórias e recomendadas, determinados pelo TCE-PR. Os aspectos negativos se relacionam com a falta de autonomia dos *controllers* para o exercício de suas funções, sendo que a necessidade de autorização do prefeito prejudica a aderências das práticas de controladoria.

De forma geral, os resultados do estudo evidenciam que nas prefeituras pesquisadas no Estado do Paraná, alguns *drivers* da controladoria pública afetam o isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos *controllers* na aderência às normativas do TCE-PR. Conclui-se que os *drivers* da controladoria que afetam o isomorfismo coercitivo e normativo estão relacionados a autonomia funcional dos *controllers*. A autonomia proporciona a melhor execução e aderência das práticas de controladoria às exigências legislativas. Contudo, a falta de autonomia limita as atividades executadas apenas em função da pressão exercida pela fiscalização do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, o que de fato ocasiona conflitos de interesse e prejuízo no monitoramento dos recursos públicos.

A presente pesquisa poderá contribuir para o entendimento da influência dos *drivers* da controladoria no isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos *controllers* paranaenses. Dentre as limitações do presente estudo, destaca-se a impossibilidade de generalização dos resultados encontrados, pois o grupo de respondentes da pesquisa representou 27,57% do universo pesquisado.

REFERÊNCIAS

- Almeida, K. K. N., & Callado, A. L. C. (2017). Indicadores de desempenho ambiental e social de empresas do setor de energia elétrica brasileiro: uma análise realizada a partir da ótica da Teoria Institucional. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7(1), 222-239.
- Barbesta, A., Giudici, G., & Lugo, S. (2010). Mimetic isomorphism in the governance of IPO companies in Italy. *Corporate Ownership and Control*, 8(1A), 117-122.
- BETARESSI, V. (2016). Evidências do Isomorfismo nas práticas de Controladoria de concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto. *Dissertação (Mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis*.
- Beuren, I. M., Fachini, G. J., & do Nascimento, S. (2010). Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(13), 35-62.
- Bonetti, A. P. M., Wernke, R., & Zanin, A. (2018). Funções exercidas pela controladoria das prefeituras municipais do Sudoeste do Paraná. *Revista da UNIFEBE*, 1(23), 127-148.
- Brown, R. S. (2011). Does institutional theory explain foreign location choices in fragmented industries?. *Journal of International Business Research*, 10(1), 59.
- Cäker, M., & Siverbo, S. (2011). Management control in public sector joint ventures. *Management Accounting Research*, 22(4), 330-348.

Cavalcante, D. S., Peter, M. D. G. A., & Machado, M. V. V. (2013). Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza. *ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting*, 4(1), 24-43.

Cruz, M. D. C. M. T., Silva, T. A. B., & Spinelli, M. V. (2016). O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. *Cadernos EBAPE. BR*, 14, 721-743.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 74-89.

Gattringer, J. L., & Marinho, S. V. (2020). O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 39(1), 75-95.

Gomes, A. D. O., Peter, M. D. G. A., Machado, M. V. V., & Oliveira, T. E. (2013). A institucionalização da controladoria no âmbito do poder executivo municipal no estado do Ceará. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 16(1).

Hawley, A. H. (1968). *Human ecology*. In: SILLS, D. I. *International Encyclopedia of the Social Sciences*. New York: Macmillan.

Hodgson, G. M. (2003). The hidden persuaders: institutions and individuals in economic theory. *Cambridge Journal of Economics*, 27(2), 159-175.

Krein, V., Wernke, R., & Zanin, A. (2020). Controladoria na Gestão Pública: a percepção de gestores públicos em municípios da região da Amerios. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 11(3).

Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. D. (2020). Práticas não adequadas nos tribunais de contas. *Revista de Administração Pública*, 54, 220-242.

Lino, A. F., Carvalho, L. B. D., Aquino, A. C. B. D., & Azevedo, R. R. D. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53, 375-391.

Lopes, G. B., Valadares, J. L., Azevedo, R. R., & Brunozi Júnior, A. C. (2020). Evidências de isomorfismo e decoupling na gestão de controladorias municipais do estado de minas gerais. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 13(2).

Machado, M. V. V. (2008). Controladoria governamental. *Revista Municípios do Ceará—Informação e Política*, 6(80), 5-11.

Messias, D., & Walter, S. A. (2018). Governança e controladoria no setor público: uma análise do Governo e da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais. *Práticas de Administração Pública*, 2(2), 31-51.

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

Pinho, J. G. S., & Rodrigues, R. C. (2020). Controladoria na Gestão Pública: uma análise das práticas adotadas nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 11(3).

Sağsan, M., Eyüpoğlu, S., & Saner, t. (2011). institutional isomorphism between the trnc and turkey for e-government strategy: what encourages spontaneous isomorphism?. *International Journal of eBusiness and e Government Studies*, 3(1), 121-132.

Sampaio, M. S., da Silva Gomes, S. M., Bruni, A. L., & Dias Filho, J. M. (2012). Evidenciação de informações socioambientais e isomorfismo: um estudo com mineradoras brasileiras. *Revista Universo Contábil*, 8(1), 105-122.

Schio, N. S., Wernke, R., & Zanin, A. (2019). Importância atribuída pelos Gestores às funções de Controladoria nas Prefeituras Municipais da Associação dos Municípios da Zona de Produção do Rio Grande do Sul. *ABCustos*, 14(2), 37-69.

Stédile, B. C. N., de Freitas Carneiro, A., da Silva Neto, J. M., & de Souza, J. A. (2016). Controladoria Municipal: pesquisa-ação sobre suas funções com base legal e na literatura. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, 5(9).

Suzart, J. A. D. S., Marcelino, C. V., & Rocha, J. S. D. (2012). As Instituições Brasileiras de Controladoria Pública Teoria versus Prática. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(1).

Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCE-PR (2017). *Diretrizes e orientações sobre controle interno para os jurisdicionados*.

Zambenedetti, L., & Angonese, R. (2020). O Processo Orçamentário de uma Instituição Pública Federal de Ensino sob a Ótica do Isomorfismo. *Administração Pública e Gestão Social*, 12(2).