

A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros

André Feliciano Lino¹

Luciano Bastos de Carvalho²

André Carlos Busanelli de Aquino²

Ricardo Rocha de Azevedo³

¹ Universidade Federal do Pará (UFPA) / Faculdade de Ciências Contábeis, Belém / PA — Brasil

² Universidade de São Paulo / Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Ribeirão Preto / SP — Brasil

³ Universidade Federal de Uberlândia / Faculdade de Ciências Contábeis, Uberlândia / MG — Brasil

Este artigo propõe um modelo para explicar falhas na adoção compulsória de novas práticas no ciclo de gestão financeira em municípios. Empiricamente, aplica-se o modelo à adoção de sistemas de controle interno (SCI) em municípios brasileiros. As evidências da análise qualitativa comparada (*qualitative comparative analysis* — QCA) em sete prefeituras mostram que, apesar de recursos humanos e de sistemas serem condição necessária, eles não são suficientes para a implementação das práticas de controle interno. O chamado capital institucional é uma condição *sine qua non* para a adoção de novas práticas de administração e controle financeiro em governos locais no Brasil. A adoção dessas reformas depende da atuação de uma rede de “atores com poder” que realizam trabalho institucional em prol das mudanças.

Palavras-chave: controle interno; municípios; trabalho institucional; capital institucional; reformas.

La falta de trabajo institucional y cambios organizacionales incompletos en municipios brasileños

Este artículo propone un modelo para explicar fallas en la adopción obligatoria de nuevas prácticas en el ciclo de gestión financiera en municipios. Empíricamente, se aplica el modelo a la adopción de los sistemas de control interno en municipios brasileños. Las evidencias del análisis comparativo cualitativo (*qualitative comparative analysis* — QCA) en siete municipalidades demuestran que la existencia de recursos humanos y de sistemas son una condición necesaria, pero no suficiente para la implementación de las prácticas del control interno. El capital institucional es una condición *sine qua non* para la adopción de nuevas prácticas de gestión y control financiero en gobiernos locales en Brasil. La adopción de esas reformas depende del apoyo de varios “actores con poder” que realizan trabajo institucional en pro de las reformas.

Palabras clave: control interno; municipios; trabajo institucional; capital institucional; reformas.

Lack of institutional work and organizational change failure in Brazilian local governments

This article proposes a theoretical framework to explain the failure of the compulsory adoption of new practices in the financial management cycle in local governments. The empirical analysis applies the framework to the control systems implementation in Brazilian municipalities. The findings of a qualitative comparative analysis applied to seven local governments show that despite human capabilities and information systems being a necessary condition, they are insufficient to deeply implement such internal control practices. Institutional capital is a condition *sine qua non* for the adoption of new practices on financial management and control in Brazilian local governments. The adoption of such reforms depends on an active network of powerful actors involved in institutional work supporting the changes.

Keywords: internal control; municipalities; institutional work; institutional capital; reforms.

1. INTRODUÇÃO

As reformas no setor público falham por não conseguir ir além do texto da lei e efetivamente criar novas práticas em governos — tornando-se “letra morta”. A adoção compulsória, em todo o país, de uma nova prática disposta em lei dependerá tanto de recursos para revisão de processos, adequação de sistemas e realização de treinamentos quanto de superar resistências de diversos envolvidos (Andrews, 2013; Scott, 2014).

Resistências surgem quando novas práticas se chocam com as motivações ou com a forma como indivíduos entendem, operam e agem nas organizações que terão suas práticas alteradas (Greenwood, Raynard, Kodeih, Micelotta, & Lounsbury, 2011). A teoria institucional aponta que, para superar tais resistências, atores reflexivos específicos que exercem posição de liderança — “empreendedores institucionais” — devem trabalhar em conjunto com outros indivíduos para esclarecer, convencer e articular apoio às novas práticas (Battilana, Leca, & Boxenbaum, 2009). Assim, líderes assumem preponderância no processo de teorização da reforma (Kraatz, 2009). Tais ações são formas de trabalho institucional (Lawrence & Suddaby, 2006) fundamentais para difusão e institucionalização de novas práticas. Quanto mais desafiadores forem os conceitos trazidos na nova prática, formas mais profundas de trabalho institucional baseadas em símbolos e relações entre atores serão necessárias (Hempel, Lawrence, & Tracey, 2017), visando a otimizar o capital institucional (Oliver, 1997).

Este artigo propõe um modelo para explicar falhas na adoção compulsória de novas práticas, aplicadas a governos locais no Brasil. Devido ao modelo *strong mayor* adotado no Brasil (Heinelt & Hlepas, 2006), em que o líder é um prefeito eleito com mandato fixo e investido de poderes político-administrativos, governos locais se apresentam como o cenário ideal para discutir o efeito institucional relacional de “atores com poder” para o aumento do capital institucional na adoção de práticas de controle e administração financeira. Em geral, estudos atribuem a não efetividade de mudanças organizacionais nos governos brasileiros à falta de recursos ou à baixa coerção dos tribunais de contas (Azevedo & Aquino, 2016; C. F. Cruz, Ferreira, Silva, & Macedo, 2012; Souza, 2016). O artigo contribui ao propor que, ao não considerar o capital institucional na análise, o entendimento das falhas e limitações na implantação de reformas é restrito.

O modelo elaborado neste artigo foi aplicado ao caso da adoção de sistemas de controle interno (SCI) em municípios, compulsória no Brasil desde a Lei n. 4.320 (1964). Apesar da demanda ter sido reforçada legal e normativamente nas últimas décadas, tais práticas ainda são heterogêneas pelo país e não têm contribuído para o aumento da transparência ou o controle de desempenho de governos (Araújo, Libonati, Miranda, & Ramos, 2016; M. C. M. T. Cruz, Silva, & Spinelli, 2016).

Foi realizada uma análise qualitativa comparada (*qualitative comparative analysis* — QCA) em um típico desenho de pequenas amostras, com análise caso a caso. A análise partiu de uma observação participante, seguida por 2 rodadas de entrevistas em 6 prefeituras no estado de Minas Gerais e triangulação com dados secundários.

Após a apresentação do modelo teórico e da metodologia, aplica-se o modelo na adoção de SCI em prefeituras. Em seguida, discutem-se as implicações acadêmicas e práticas para a administração pública. E, então, apresentam-se as considerações finais.

2. MODELO TEÓRICO

Expandir atividades administrativas e de controle, como qualquer outro processo organizacional, demanda recursos materiais. A escassez de recursos, seja em capacitação de equipes ou sistemas de

informação, limitará a execução das tarefas pretendidas (Browne, 2010). Contudo, organizações, como os municípios, podem subutilizar recursos disponíveis para certas finalidades quando estas não estão alinhadas aos interesses dos líderes da organização. Assim, mesmo sem restrição de recursos, a adoção de novas práticas não ocorreria (Oliver, 1997).

Quando uma mudança é exigida compulsoriamente, o padrão de resposta da organização dependerá da dinâmica interna dos “atores com poder” que têm competência e autoridade para tratar ou influenciar a questão (Lawrence, 2008; Washington, Boal, & Davis, 2008). Em municípios, o prefeito é um exemplo de “ator com poder”. Tanto estes quanto os demais indivíduos na organização apresentarão posições favoráveis, indiferentes ou contrárias às novas práticas; dependendo de suas motivações, entendimento das mudanças e projeção de consequências (Lawrence & Suddaby, 2006).

A obrigatoriedade das novas práticas gera expectativa por parte de atores externos que as apoiam, como tribunais de contas, de que a organização seguirá a regulação. Como a organização e os “atores com poder” precisam se legitimar no campo organizacional (Meyer & Rowan, 1977; Suchman, 1995), surgirão respostas estratégicas que podem ir desde a real tentativa de adoção das práticas (*compliance*) até o disfarce no cumprimento da regulação (*decoupling*) (Oliver, 1991).

A necessidade de legitimar-se surge quando a organização e seus “atores com poder” são motivados a atender expectativas e são alvo de algum tipo de monitoramento de atores externos com poder que podem ameaçar suas posições. Da mesma forma, indivíduos dentro da organização buscarão apoio no posicionamento dos “atores com poder” internos para justificar suas escolhas e ações, ou seja, fontes internas de legitimação (Johnson, Dowd, & Ridgeway, 2006).

Fontes externas, como tribunais de contas, têm legitimidade na sociedade ao serem vistas como guardiãs da probidade e da legalidade. Assim, prefeitos, secretários e auditores irão atender ou parecer que atendem as expectativas desses atores. Ao ter suas contas validadas como “aprovadas” pelo tribunal de contas ou “de acordo” com as políticas da Controladoria-Geral da União (CGU), o prefeito e sua equipe de secretários conferem a si próprios parte daquela legitimidade.

Por outro lado, esses “atores com poder” podem servir de fontes de legitimidade interna. A posição declarada do prefeito a favor ou contra certa iniciativa pode ser usada para justificar as decisões de secretários, diretores de departamentos ou equipes de servidores. O mesmo pode ocorrer com quaisquer atores que sejam reconhecidos como autoridade em determinada questão, seja pelo conhecimento especializado ou por competência formal (Johnson et al., 2006). Portanto, os “atores com poder” podem ser um meio de transferir as expectativas das fontes externas de legitimação para dentro do ambiente organizacional, quando estão alinhados a elas. Porém, quando têm uma posição diversa, atuam como uma alternativa de legitimação para os demais indivíduos na organização que, nesse caso, podem escolher em qual fonte justificar suas escolhas.

O posicionamento de atores dependerá de como as novas práticas contrariam os valores e a “forma como as coisas são”, implícitas nas rotinas organizacionais. Há diversas evidências das resistências que surgem quando uma nova lógica institucional tenta ser implantada em um campo dominado por uma lógica conflitante (Greenwood et al., 2011; Thornton & Ocasio, 2008). A lógica institucional que domina uma organização é uma estrutura abstrata que orienta a cognição dos indivíduos, como um guia prático para a ação (Thornton & Ocasio, 2008). Como lógica de ação, carrega um conjunto de valores, significados, crenças compartilhadas por todos, não questionadas, e que são refletidas no desenho dos processos, nas rotinas e na priorização de tarefas, em como decisões são tomadas e em outras interações entre indivíduos na organização.

Se valores e significados das novas práticas divergem dos valores dominantes, a organização, em geral, e seus “atores com poder” podem ter dificuldade de entender a nova lógica, de aceitar seus

valores, e podem resistir à mudança (Maitlis & Christianson, 2014). Nesses casos, o entendimento desses atores deve ser ampliado por um trabalho de teorização a favor das novas práticas, pelo esclarecimento das razões e do como colocar em prática tais inovações. *A priori*, as fontes de legitimação externas teorizariam as práticas para os “atores com poder” internos às organizações, que ajudariam a traduzir as rotinas desejadas para o ambiente organizacional, em uma contínua articulação de trabalho institucional relacional (Hampel et al., 2017).

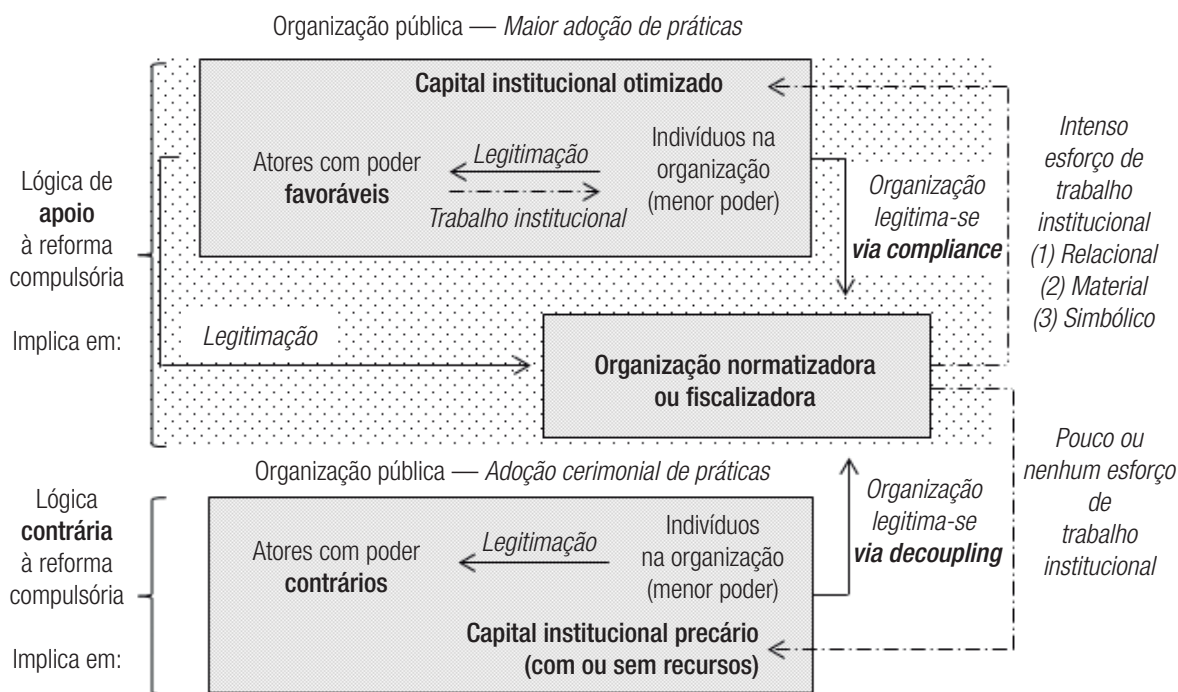
A teorização é uma forma do que tem sido denominado “trabalho institucional” (Lawrence & Suddaby, 2006). Trabalho institucional é o esforço de indivíduos para alterar (ou manter) o estado de valores, crenças e práticas que compõem o comportamento social padrão. Ações que configuram trabalho institucional (seja simbólico, relacional ou material) incluem convencimento, negociação de apoio, desenvolvimento de estruturas (*frames*) e repositórios (*carriers*) institucionais (Lawrence & Suddaby, 2006). O trabalho institucional simbólico e relacional para apoio e promoção às novas práticas é feito deliberadamente por “empreendedores institucionais” (Battilana et al., 2009; Maguire, Hardy, & Lawrence, 2004). Devido à maior refletividade, esses atores conseguem compreender as mudanças e suas consequências, além de exercer liderança e influência nas equipes.

Portanto, quando um “ator com poder” assume posicionamento favorável às novas práticas de uma reforma, ele passa a trabalhar (simbólica, relacional ou materialmente) como um empreendedor institucional da reforma. Como é fonte interna de legitimação e pode exercer seu poder para levar equipes a mudar seu posicionamento, é provável que a resistência seja mais facilmente vencida, pela combinação de esclarecimento da reforma e coerção. Porém, caso os atores com poder assumam uma posição de indiferença, quaisquer outros indivíduos que resolvam apoiar a mudança e fazer trabalho institucional, terão de buscar apoio externo para tal (Hampel et al., 2017). Nesse cenário, será ainda menos provável surgir trabalho institucional feito por indivíduos sem poder.

Apoio à mudança vindo de atores com poder, internos ou externos à organização, é um tipo de capital institucional (Oliver, 1997), que atua de forma complementar ao capital de recursos (ativos, estratégia e capacidade tecnológica). Todo tipo de fonte de legitimação a uma reforma pode ser usado por indivíduos favoráveis à mudança para justificar suas escolhas alinhadas à nova prática. Da mesma forma, a ausência desse capital torna custoso às equipes isoladamente alterarem suas práticas, se elas contrariarem o *status quo* organizacional ditado pela lógica dominante. Mesmo na presença de recursos disponíveis, as práticas não serão implantadas, resultando em desperdício de recursos (Oliver, 1997). Por outro lado, se houver capital institucional, até a escassez de recursos pode ser algo temporário, já que os atores com poder podem mobilizar-se para reunir os recursos necessários (Oliver, 1997).

O capital institucional em prol de uma nova lógica é desenvolvido e acumulado. Atores externos podem legitimar cada vez mais uma prática, servindo como fonte de legitimação externa. Uma forma de trabalho institucional seria realocar e combinar fontes de capital institucional. Dependendo do grau de refletividade dos atores que desempenham o trabalho, o objetivo inicial pode ser alcançado, porém, acompanhado de consequências inesperadas. Por exemplo, a contínua teorização dos tribunais de contas a favor dos limites fiscais acumula capital institucional a favor da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), enquanto interpretações mais frouxas do cálculo de limites de gastos com pessoal o reduzem. Assim, o capital institucional interno é acumulado, à medida que: i) recebe apoio de atores com poder que passam a servir de fonte de legitimação; e ii) ideias, valores, conceitos e procedimentos de uma nova prática vão sendo implantados, aceitos e sedimentados dentro da organização. A Figura 1 sumariza a discussão desse modelo.

FIGURA 1 MODELO TEÓRICO SOBRE O PADRÃO DE RESPOSTA NA ADOÇÃO DE REFORMAS NO SETOR PÚBLICO



Fonte: Elaborada pelos autores.

O sucesso de uma reforma compulsória, no modelo *strong mayor*, impõe o seguinte desafio: a cada ciclo eleitoral, novos prefeitos e secretários assumirão seus postos nas prefeituras, com suas posições em relação a cada reforma em andamento. Se assumirem com uma posição contrária ou de indiferença, não existirá capital institucional suficiente para mobilização das equipes, seja para adoção inicial ou para sustentar um processo de adoção incipiente. A falta de apoio pode restringir-se à ausência de teorização — por exemplo, a temática não receber atenção em discursos e espaço de agenda —, ou chegar a boicotes velados e corte de recursos.

Alternativamente, se o processo de adoção dessa reforma já está em andamento e há capital institucional distribuído em diversos apoiadores pela organização, somado a outros empreendedores institucionais próximos das fontes de legitimação externa, seria mais custoso para o prefeito e sua equipe boicotarem o trabalho em andamento. Nesse caso, eles ficariam isolados em relação à matéria e o processo estaria blindado contra ações oportunistas de curto prazo.

3. METODOLOGIA

Aplicou-se o modelo proposto para observar empiricamente o padrão de resposta de prefeituras na implementação de seus SCI e as condições em que emergem respostas mais favoráveis a tais sistemas. Aplicou-se uma análise qualitativa comparada (do inglês *qualitative comparative analysis* — QCA, uma das técnicas mais usadas em sociologia e ciência política (Rihoux & Marx, 2013)). Apesar de

algumas críticas (p. ex., Lucas & Szatrowski, 2014), é adequada para pequenas amostras, pelo uso de lógica causal determinística. A QCA identifica e valida quais condições causais são “necessárias” e quais são “suficientes” para explicar um resultado (Mahoney, 2000; Thomann & Maggetti, 2017). A escolha dos casos relevantes é dirigida pela teoria que sustenta a variação das condições causais e do resultado entre os casos (Mahoney & Goertz, 2006).

A parte empírica foi iniciada com o primeiro caso, com uma observação participante em uma das prefeituras (caso 4) feita por um dos autores. A escolha dessa prefeitura em particular se deu por conveniência de acesso. O caso inicial sugeriu as possíveis razões que inibiriam o desenvolvimento do controle interno local. A partir do referencial de “trabalho institucional” (Lawrence & Suddaby, 2006) foi desenvolvido um modelo teórico para explicar a permanência de um controle interno apenas cerimonial. Como previsto na QCA, os casos foram selecionados e comparados a partir da teoria prévia (Thomann & Maggetti, 2017). Dessa forma, os demais seis casos foram escolhidos entre prefeituras sob a jurisdição do mesmo tribunal de contas, no Estado de Minas Gerais. A escolha de casos no mesmo estado permitiu controlar a coerção de um mesmo tribunal de contas, visto que a atuação e a coerção dos tribunais de contas variam (Lino & Aquino, 2018). Ademais, a escolha se baseou em variação teórica no padrão de resposta do controle interno e na presença de capital de recursos. A análise QCA calibra os casos em conjuntos não difusos em uma escala nominal (0-1) (*crisp-set* QCA em Rihoux & Marx, 2013), segundo as condições causais (de capital de recursos e de capital institucional) e o resultado (padrão de resposta em controle interno). Escalas nominais são apropriadas quando a lógica é determinística (Mahoney, 2000). Escalas ordinais trariam complexidade e subjetividade na observação de capital de recursos e institucional por meio de entrevistas. A principal vantagem da *crisp-set* QCA é o aprofundamento em cada caso (*within-case analysis*) via entrevistas (Rohlfing & Schneider, 2016). As entrevistas em duas rodadas aumentam a validade interna, ao traçar explicações alternativas (*process tracing*) para o “padrão de resposta das prefeituras no controle interno”. Tal procedimento é possível e recomendado em desenhos de pesquisa em pequenas amostras (Thomann & Maggetti, 2017).

A primeira rodada de entrevistas telefônicas com os responsáveis pelos controles internos das prefeituras levantou sua atuação e os recursos que eram considerados relevantes. Observando que os recursos não eram suficientes para a atuação efetiva, realizou-se nova rodada de entrevistas, agora com um protocolo voltado ao capital institucional. O novo protocolo contou com o retorno à literatura prévia, prática necessária no processo de construção de teoria (“*back-and-forth between prior knowledge and cases*” — Thomann & Maggetti, 2017, p. 10). Ao todo foram 16 entrevistas, com duração média de 45 minutos. Optou-se por não gravar as entrevistas, sem prejuízo de anotações efetuadas pelo pesquisador, visando a diminuir o viés nas respostas pelos entrevistados que poderiam ter receio do uso das declarações dadas.

Na análise e nas discussões são apresentadas as principais características dos casos comparados (Quadro 3). As linhas de “recursos de equipe”, “recursos de informação”, “apoio do prefeito”, “apoio do controlador” e “contato frequente com o tribunal” são os contextos causais da QCA; e “atuação” é o resultado afetado pelos contextos causais. O contexto “competência legal definida”, presente em todos os casos, foi desconsiderado por parcimônia. Nos casos em que um dos fatores componentes do contexto causal estava ausente, mas os demais presentes, atribuiu-se “1(-)”, apenas para sinalizar a ausência do fator.

Ainda na análise, apresenta-se a tabela-verdade da álgebra Booleana da QCA (Tabela 1) e o tratamento dado à diversidade limitada (*limited diversity & logical reminders*). Por fim, é trazida a análise relacionando as dinâmicas de interação dos três atores com o mecanismo de causalidade (Rohlfing & Schneider, 2016) entre contextos causais e atuação do SCI.

4. APLICAÇÃO À DINÂMICA DO CONTROLE INTERNO EM MUNICÍPIOS BRASILEIROS

A criação e manutenção de SCI em todas as esferas de governo no Brasil é uma exigência desde a Lei n. 4.320 (1964), reforçada pela Constituição da República Federativa do Brasil (CF, 1988), pela LRF e por normativas dos tribunais de contas. Apesar de iniciativas de treinamento e sensibilização, como eventos dos tribunais de contas, manuais do Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci), e mesmo tendo o *benchmark* da CGU, os governos locais têm avançado pouco na adoção de controle interno (Araújo et al., 2016; M. C. M. T. Cruz et al., 2016).

Na implementação de um SCI, o prefeito e o controlador-chefe são “atores com poder” na administração local. Já bem documentada nos estudos de governos locais, a lógica dominante nesses atores no Brasil é a orçamentária (Azevedo, 2016), com foco no aspecto de legalidade, seja na execução orçamentária ou nos ritos dos atos de contratação de insumos, pessoas e obras e, ainda, com tendência a relações clientelistas (Nunes, 2010). Nessa lógica institucional “contrária ao controle interno”, existe pouco espaço para atores políticos e servidores de diversas secretarias aceitarem interferência e verificações de equipes do próprio município.

Enquanto a lógica contrária veria como inconveniente a interrupção de um processo pelas equipes de controle interno para uma averiguação, a lógica favorável vê como inadequada e insegura a finalização de um processo sem tal averiguação.

A resposta do SCI foi classificada a partir de duas típicas respostas de Oliver (1991): atuante (via *compliance*) ou cerimonial (via *decoupling*). Um SCI que alcançou o estágio de atuante já consegue exercer a competência de validar as prestações de contas do governo e rejeitar a execução de atos que violem a legalidade. A resposta não depende do escopo das atividades de controle (políticas contábeis, execução orçamentária, metas fiscais, atos do governo etc.) e da amplitude (órgãos na administração local que as auditorias do SCI alcançam) do trabalho de auditoria, mas este tende a aumentar com os recursos e a demanda dos trabalhos. O Quadro 1 mostra as principais diferenças entre duas respostas típicas.

QUADRO 1 DIFERENÇAS ENTRE CARACTERÍSTICAS DOS DOIS PADRÕES DE RESPOSTA DE SCI

Características do SCI	Atuante (<i>compliance</i>)	Cerimonial (<i>decoupling</i>)
Parecer sobre as contas de governo	Análise profunda	Superficial, “em cima da hora”.
Validação dos relatórios antes do envio	Sim	Não é feita. Chefe do SCI cede sua assinatura eletrônica a terceiros.
Tempestividade da auditoria	Prévia, concomitante e subsequente	Sempre subsequente.
Planejamento e autonomia de auditoria	Sim, o SCI decide autonomamente.	Não. O prefeito interfere nas escolhas.
Encaminhamentos de atos de desperdício ou ilegalidade	SCI propõe ações para sanar a origem ou seu impacto.	SCI não toma medidas ou elas são tardias.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na atuação cerimonial, o relatório do controle interno na prestação de contas anual exigido por alguns tribunais de contas, e a assinatura do responsável no relatório de gestão fiscal quadrimestral (previsto na LRF), são vistos como formalidades e não são usados pelo SCI para se posicionar diante da confiabilidade e legalidade envolvidas no exercício da função pública.

A posição natural do SCI é alinhada à lógica institucional contrária ao controle e tende a uma atuação cerimonial pelas resistências em aceitar a lógica de controle. A resistência pode ser velada ou aberta, como quando as associações municipais recorreram ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) questionando a competência de controle da CGU sobre municípios (Loureiro, Abrucio, Olivieri, & Teixeira, 2012). Se o SCI é criado apenas para cumprir uma determinação do tribunal de contas, sem real interesse em torná-lo operante, naturalmente surge a atuação cerimonial.

Para que surja outra resposta, deve-se fazer um trabalho para impulsionar a administração local para uma lógica favorável ao controle. Em geral, a teorização de novas práticas estaria a cargo do tribunal de contas, que é a principal fonte externa de legitimidade, favorável ao controle interno, e tem alto poder de coerção; como dizem Arantes e colaboradores (2010), “funcionários temem mesmo é a fiscalização do tribunal de contas”. Tal atuação pode variar em intensidade na forma como defende a implantação de controles internos e na forma como monitora e pune a não conformidade (Lino, 2015; Lino & Aquino, 2018; Piccoli, Balestrin, & Rover, 2015). As câmaras municipais, enquanto Poder Legislativo, também poderiam atuar impulsionando a lógica favorável ao controle, porém, na prática, há pouca independência desse ator em relação ao Poder Executivo em nível municipal (Couto & Abrucio, 1995).

Os “atores com poder” na organização usariam as fontes externas de legitimação para teorizar em prol das novas práticas e, ao mesmo tempo, para suportar, justificar e valorizar sua própria posição de influência. Se as fontes internas de legitimidade (incluindo líderes, mas também as práticas, rotinas e valores enraizados) dão sinais de que a atuação do SCI é desejada, a amplitude e o escopo das atividades de controle têm potencial de desenvolvimento. Ou seja, o capital de recursos disponível, como i) competência de atuação do SCI bem definidas, ii) equipes de auditoria e supervisão tecnicamente capacitadas, iii) tecnologia adequada (*software e hardware*), e iv) acesso à matéria-prima de auditoria (dados e informações), seria convertido em melhorias de processos, maior frequência e escopo dos trabalhos de auditoria, fiscalização em novas autarquias e, ainda, questionamento de autoridades pelos atos impróprios. Justamente o capital institucional mencionado em Oliver (1997) — a condição necessária para um SCI atuante.

Qualquer ator fazendo trabalho institucional a favor ou contra o controle interno, tendo ou não poder para liderar grandes mudanças, irá basear-se no comportamento desses 3 atores (prefeito, controlador e tribunal de contas). A interação entre a posição desses 3 atores (contrários ou favoráveis ao SCI) e a lógica institucional dominante configura 4 dinâmicas de interação e 2 padrões de resposta, apresentados no Quadro 2.

- 1. Dinâmica A — o SCI atuante:** os três atores estão alinhados com a lógica “favorável ao controle”. O controlador se legitima no prefeito e no tribunal. Existe amplo apoio dos servidores, mas estão imersos em uma lógica “contrária ao controle”, que ainda é remanescente, mas buscam apoio no prefeito para mudar o *status quo*. Equipes de controle interno têm apoio no capital institucional presente. Nesses casos, ou os recursos já estão disponíveis e o SCI se desenvolve continuamente em amplitude e escopo ou os recursos não estão disponíveis e os empreendedores institucionais (prefeito e controlador) buscam recursos para apoiar o SCI. A resposta esperada é um SCI atuante, no qual mesmo com escassez natural de recursos haveria trabalho institucional para gerar respostas não cerimoniais.
- 2. Dinâmica B — o SCI tolhido:** o prefeito é contrário ao controle interno, o controlador-chefe só tem o tribunal de contas para se apoiar. O prefeito e seus secretários estão imersos na lógica “contrária ao controle”. Apesar da equipe de auditores desejar atuar e ter alguns recursos disponíveis, esbarra em barreiras políticas (explícitas ou não) que impõem um limite à sua atuação. O controlador pode

procurar liderar um processo de mudança em prol do controle, porém, na condição de subordinado ao prefeito, pode ter suas iniciativas interrompidas. Como o SCI é visto como “algo indesejável”, os recursos existentes não são plenamente utilizados e a resposta esperada é um SCI cerimonial e sem incentivos à institucionalização.

QUADRO 2 DINÂMICAS E PADRÕES DE RESPOSTAS DO SCI A PRESSÕES INSTITUCIONAIS

Dinâmica	Posição em relação à lógica institucional de controle			SCI legitima-se perante ²	Capital (Oliver, 1997) ³		Padrão de resposta
	Tribunal de contas	Prefeito ¹	Controlador ¹		Institucional	Recursos	
A	Favorável	Favorável	Favorável	Tribunal e prefeito	Otimizado	Eficiente	Atuante
B	Favorável	Contrário	Favorável	Tribunal	Precário	Escassez	Cerimonial
C	Favorável	Favorável	Contrário	-	Otimizado	Desperdício	Cerimonial
D	Favorável	Contrário	Contrário	Prefeito	Precário	Desperdício	Cerimonial

Fonte: Elaborado pelos autores.

Notas: (1) A lógica institucional esperada nos municípios é contrária ao controle. Sempre que o prefeito ou controlador-chefe forem favoráveis à lógica de controle, eles são considerados potenciais empreendedores institucionais. (2) O SCI sempre se legitima na fonte que tem a mesma posição que este adota. (3) O capital de recursos se refere aos ativos e às competências da organização e o capital institucional pode ser visto como um estoque de significados e valores favoráveis que legitimam comportamentos e práticas.

3. Dinâmica C — o SCI sob pressão: caso as próprias equipes e a supervisão do controlador-chefe estejam acomodadas diante da lógica dominante “contrária ao controle” e não tenham motivações para assumir as responsabilidades e a proatividade que a lógica do controle demanda, preferirão a atuação cerimonial. Contudo, o prefeito pode ter o interesse de desenvolver o controle interno seguindo o tribunal de contas e pode usar sua discricionariedade para trocar o controlador. Caso não tenha essa possibilidade, surgiriam tensão constante com o prefeito e desperdício de recursos. A resposta esperada é cerimonial.

4. Dinâmica D — o SCI protegido: o prefeito e os secretários contrários ao controle, em uma organização cuja lógica dominante também é “contrária ao controle”, criam uma condição de isolamento em relação ao tribunal de contas, fazendo com que toda organização se proteja das investidas de monitoramento do tribunal e, definitivamente, a resposta seria uma atuação cerimonial. O SCI se legitimaria junto ao tribunal cumprindo os requisitos mínimos (p. ex., produção e envio de um relatório com conteúdo mínimo, legalista e sem interferência na dinâmica do dia a dia da prefeitura), e internamente estaria legitimado pela posição do prefeito que não aceita um sistema de controle atuante.

Nas dinâmicas B, C e D a resposta é cerimonial, o que as distingue são as razões pelas quais o controlador e a equipe de SCI não atuam, respectivamente, “não tem apoio”, “resiste/não quer”, “não precisa”. Para mudar a resposta de cerimonial para atuante é necessário intenso trabalho institucional. Recursos abundantes não garantem que haverá aplicação otimizada. Contudo, quando não há recursos suficientes, o capital institucional poderia ser aplicado para obtê-los. O papel do prefeito é fundamental. Mesmo que as equipes queiram ampliar sua atuação, dependem, em última instância, da autoridade política (Loureiro, Olivieri, & Martes, 2010). Caso o prefeito não veja como adequada a expansão da amplitude e do escopo do SCI, outros atores naquele governo, como secretários e diretores de autarquias, podem barrar o controle interno seguindo o prefeito.

QUADRO 3 CONDIÇÕES CAUSAIS E RESULTADO DO CONTROLE INTERNO DOS CASOS

Caso	1	2	3	4	5	6	7
População estimada (2015, mil habitantes)	>500	>100 < 500	> 50 < 100	> 100 < 500	> 100 < 500	< 50	< 50
Região do estado	Metropolitana	Sul	Sul	Sul	Sul	S. Mantiqueira	Centro-Oeste
Economia	Indústria	Agricultura	Agricultura	Indústria	Agropecuária	Agricultura	Mineração
Sistema de Informação Financeira ⁽¹⁾	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Postura das demais secretarias em relação ao controle	Favoráveis	Indiferente	Resistente	Resistente	Resistente	Resistente	Resistente
Equipe própria e autônoma ⁽²⁾	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Controlador-chefe (anos no cargo) ⁽³⁾	Sim [4]	Sim [4]	Sim [4]	Não [4]	Sim [4]	Não [4]	Não [3]
Equipe técnica (número de servidores) ⁽³⁾	Sim [48]	Sim [4]	Sim [2]	Sim [12]	Sim [3]	Não [1]	Não [1]
Recursos de equipe	1	1	1	1	1	0	0
Acesso contabilidade da prefeitura ⁽⁴⁾	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Não
Acesso contabilidade de autarquias ⁽⁴⁾	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Recursos de informação	1	1(-)	0	1(-)	1(-)	0	0
Competência legal ⁽⁵⁾	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Apoio do prefeito ⁽⁶⁾	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não
Apoio do controlador ⁽⁶⁾	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não
Contato frequente com tribunal ⁽⁷⁾	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não
Auditoria contábil ⁽⁸⁾	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Validação das contas ⁽⁹⁾	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não
Atuação	1	1(-)	0	0	0	0	0
Padrão de resposta	Atuante	Atuante	Cerimonial	Cerimonial	Cerimonial	Cerimonial	Cerimonial
Dinâmica de interação dos atores	A	A	D	B	D	D	D

Fonte: Elaborado pelos autores.

Notas: (1) Prefeitura possui Sistema de Administração Financeira (Siafic) implantado. (2) Equipe não subordinada ao Secretário de Finanças, organizada em uma secretaria própria ou assessoria ao prefeito. (3) Controlador-chefe e equipe técnica têm conhecimento e experiência na área de contabilidade ou correlatas. (4) Acesso direto eletrônico aos dados detalhados, sem necessitar de permissão. (5) Funções e alçadas definidas em lei municipal. (6) Identificado, por exemplo, em situações críticas em que houve liberdade de atuação na apuração das irregularidades apontadas, além de mobilização de recursos materiais e institucionais. O “não apoio” não significa resistência, pode ser mera indiferença. (7) Canal aberto com tribunal de contas para resolução de dúvidas, que permite apoio em relação ao seu papel. (8) Feita de forma consistente, com método e planejamento, além de verificação processual de contratações e legalidade de atos. (9) Exerce o poder de rejeitar envio de qualquer prestação de contas sem sua prévia conferência, havendo a real percepção na prefeitura de que os dados podem ser rejeitados pelo controle interno e o processo interrompido.

5. ANÁLISE DOS PADRÕES OBSERVADOS NAS PREFEITURAS COMPARADAS

5.1 Análise de suficiência e necessidade

A Tabela 1 apresenta a associação entre as condições de capital de recursos (equipe e informação) e capital institucional (apoio do prefeito e controlador e frequência de interação com o tribunal de contas) com a atuação do controle interno (atuante ou cerimonial). Este artigo rejeita a explicação usual de que a existência de recursos seria a principal causa para a ocorrência de um sistema de controle atuante. As condições de capital de recursos são necessárias, mas não suficientes. Enquanto os casos 4 e 5 validam a não suficiência de equipes e acesso a informação, os casos 6 e 7 validam a condição de necessidade. A presença de capital institucional nos casos 1 e 2 impulsiona o uso dos recursos de equipe e de acesso à informação. O caso 3 representaria uma situação temporária de não atuação, onde o trabalho para criar capital institucional e mobilizar recursos para o SCI estaria em curso.

TABELA 1 TABELA-VERDADE DA QCA

Linhas	Condições (contextos causais)					Resultado	Casos observados via entrevistas
	Recurso equipe	Recurso informação	Apoio do prefeito	Apoio do controlador	Apoio do Tribunal de Contas	Atuação	
1	1	1	1	1	1	1	1
1.a	1	1(-)	1	1	1	1(-)	2
2	1	0	1	1	0	0	3
3	1	1	0	0	0	δ	-
3.a	1(-)	1(-)	0	0	0	0	4
3.b	1	1(-)	0	0	0	0	5
4	0	0	0	0	0	0	6 e 7
5	1	0	1	1	1	α	-
6	0	1	1	1	1	α	-
7	0	0	1	1	1	α	-
8	0	0	1	0	1	α	-
9	1	1	0	1	1	δ	-
10	1	1	0	1	0	δ	-

Fonte: Elaborada pelos autores.

Notas: As linhas da tabela-verdade da QCA são todas as combinações possíveis entre condições causais. As linhas “1.a”, “3.a” e “3.b” são detalhamentos das linhas “1” e “3”, respectivamente. A tabela possui 32 linhas. As linhas 5 a 10 são *logical reminders*, combinações que devem ser analisadas em relação à diversidade limitada. As linhas 11-32, omitidas, são *logical reminders* de situações potenciais de falta de recursos. Foram desconsideradas, por parcimônia, as linhas que não contribuem para a análise (Schneider & Wagemann, 2013). Os seguintes *reminders* são discutidos: α — situação instável, o prefeito tende a trocar o controlador e contratar equipes ou resolver a limitação de acesso aos sistemas de informação; δ — situações possíveis, mas sem apoio do prefeito, é provável que não surja mudança.

A lógica causal da QCA, típica das teorias de conjunto, busca as condições suficientes e necessárias para ocorrência do fenômeno. A validade externa é ameaçada com falta de casos para potenciais situações (combinação de contextos causais e resultados) ou diversidade limitada (Rihoux & Marx, 2013). Primeiro, não foram observados casos de capital institucional presente e o capital de recursos ausente (linhas 5, 6 e 7 da Tabela 1). Nesses casos, o resultado potencial é uma situação temporária de não atuação (α), mas que poderia ser resolvida com a mobilização de recursos pelos atores que apoiam a prática, de forma similar ao caso 3. Segundo, não foram observados casos em que apenas o controlador atua em uma lógica contrária ao controle. Novamente, seria uma situação temporária, em que o prefeito deveria trocar o controlador (linha 8). Terceiro, não foram observados casos sem apoio do prefeito, mas com apoio do controlador (linhas 9 e 10), com resultado potencial de atuação cerimonial (δ), apesar das tentativas do controlador-chefe para mudar a situação. Essas situações não observadas não invalidam a proposição de que os recursos materiais são necessários, mas não são suficientes.

5.2 Fatores moderadores das dinâmicas

A resposta natural observada nos SCI analisados é cerimonial, como exposto no Quadro 3. A análise dos caminhos de explicação (*process tracing*) destaca os mecanismos que ligam os contextos causais aos resultados (Rohlfing & Schneider, 2016). Especificamente, analisou-se como servidores, prefeito, controlador e tribunal de contas interagem a ponto de transformar o capital institucional e utilizar recursos de modo atuante ou cerimonial.

O mecanismo exposto no modelo proposto pode ser lido da seguinte forma: dada a existência de recursos, prefeito e controlador irão legitimar-se junto ao tribunal de contas e farão trabalho institucional para ampliar a atuação do SCI e fortalecer a lógica de controle, que será atuante (dinâmica A).

Na presença de recursos, o capital institucional amplia ou impede o uso desses recursos. O caso 1 mostra o capital institucional ampliando o uso dos recursos e nos casos 4 e 5 (cerimoniais) o posicionamento contrário do prefeito o leva a reduzir o capital institucional e o uso de recursos presentes. Nos casos 4 e 5 o prefeito é distante e mantém pouca interação com o SCI. Especificamente no caso 4, o prefeito indicou um controlador por troca de favores políticos, mas não se reúne com esse controlador (cuja sala fica a poucos metros do gabinete do prefeito) e não responde às solicitações da equipe do SCI. Um evento emblemático no caso 4 mostra o prefeito interferindo na composição das equipes de controle. O auditor interno (contador do SCI), reconhecido por todos por sua competência técnica superior, foi trocado pelo auditado (contador na secretaria de finanças), e na troca de funções o SCI perdeu capacidade de auditar a secretaria de finanças.

Nesse evento citado, o simbolismo de “menor preferência” é forte. Relatos de alertas e estudos emitidos pelos auditores que acabaram sendo engavetados pelo próprio controlador, para não “incomodar o prefeito” (que nem os recebia), levaram a uma redução do empenho dos auditores, evidenciado pela observação realizada. O capital institucional que já era baixo (basicamente, a competência formal na lei de criação do SCI e motivação dos auditores) é ainda mais reduzido. Além do exemplo de perda de recursos de equipes, o caso 4 também sugere que equipes de auditores internos sem estabilidade de cargo, ou em que os servidores não tenham sido contratados na função de controle, são suscetíveis a decisões do prefeito para reduzir ou trocar equipes.

Por outro lado, no caso 1 (atuante) o capital institucional favorável ao SCI está presente na reputação dos auditores, no desenho da regulação local que protege o SCI, no entendimento compartilhado de que o SCI é algo que deve ser respeitado, e na constante teorização sobre a relevância e os benefícios do SCI.

A regulação local, além de criar o SCI (como nos outros casos), estabelece um plano de carreira e concursos específicos, bem remunerados e concorridos para a função controle. Com isso, protege as equipes de interferências políticas e favorece a atração de competências. Ocorre um acúmulo retroalimentado de equipes capacitadas e autônomas, bem remuneradas, portanto, respeitadas e temidas por sua capacidade técnica e com *status* na organização. O SCI já é um ativo de toda prefeitura. Em 2015 foram disseminadas as vantagens que o controle traz para a administração durante os eventos de 10 anos da criação do SCI comemorada naquele ano. O SCI também atua em teorização, oferecendo cursos de controle aos servidores de outras áreas, consolidando e legitimando internamente uma posição de apoio à gestão. O prefeito precisaria gastar significativo capital político internamente à administração para ir contra o SCI.

Por fim, a ausência de recursos é consequência do baixo capital institucional para desenvolvimento do SCI. Nesses casos, mesmo que todos SCI tenham sido criados por uma lei municipal, considerando o baixo capital institucional existente e a falta de apoio de prefeito e controlador, os SCI recebem recursos insuficientes. Nos casos 6 e 7 (cerimoniais) não existem cargos alocados nem acesso à informação. Nesses dois casos, o SCI é uma ficção normativa.

No caso 3 (cerimonial) o SCI sofre resistências de outros secretários e servidores, mesmo com o apoio do prefeito. Sugestões de melhoria de processos de gestão e solicitações levantadas pelo SCI não são “levadas a sério”. O baixo capital reputacional está relacionado com a incapacidade do prefeito exercer o papel de empreendedor institucional, seja pelo desconhecimento do tema ou pela menor capacidade de mobilizar suas relações de poder na própria administração local para gerar movimento de mudança.

O caso 2 tende a maior atuação, mas ainda tem restrições. Possui equipe menor que o caso 1, apesar do acesso a informações e atuação na validação das contas (o que lhe confere o *status* de atuante), tem menor escopo e amplitude, pois não audita autarquias nem faz auditoria contábil. Assim como o caso 1, o caso 2 tem frequente interação com fontes externas de legitimação. O contato inclui o tribunal de contas, a CGU, o Ministério Público (MP) e a Secretaria do Tesouro Nacional. Não é raro observar a presença de figuras como conselheiros do tribunal de contas e apoio da Escola de Administração Fazendária (Esaf) nos eventos promovidos pela prefeitura do caso 1. Essa proximidade acaba protegendo o SCI: se um novo prefeito desejar reduzir tal atuação, terá custo político para reduzir escopo e amplitude do trabalho.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise discutiu que recursos são necessários, mas não são suficientes, para a adoção de novas práticas propostas em reformas compulsórias em governos locais. Nossa reflexão aponta três aspectos:

1. Deve existir esforço de atores com poder para acúmulo constante e preservação de capital institucional de apoio às novas práticas por tempo suficiente até que não seja necessário mais esforço, pois tais práticas já se tornaram parte da organização (*embedded*).
2. As fontes externas e internas de legitimação operam como combustível para o trabalho institucional relacional que promove o acúmulo de capital institucional.

3. O capital institucional favorável às novas práticas ajuda o trabalho institucional no processo de mudança, mas também protege os estágios já alcançados de ataques por atores que queiram interromper a reforma.

Algumas implicações podem ser mencionadas para o setor público brasileiro. Os tribunais de contas e a CGU, como principais promotores do controle interno e outras inúmeras reformas no ciclo de gestão financeira, ao considerarem o capital institucional nas suas estratégias, podem fortalecer as relações entre indivíduos a ser envolvidos na nova lógica institucional favorável ao controle, os “atores com poder” e as fontes de legitimação.

Primeiro, o uso de índices de gestão ou de adequação a normas (como Escala Brasil Transparente e Índice de Efetividade da Gestão Municipal) deveria ir além de capital de recursos e captar o potencial de trabalho institucional que pode ser feito naquele governo ou os mecanismos que permitem o acúmulo de capital institucional (exemplo dado de concursos específicos para controle). Esses índices, quando captam capital de recursos de modo autodeclarado, muitas vezes apenas incentivam SCI cerimonial. Segundo, as fontes externas de legitimação, como tribunais de contas, deveriam atuar junto aos prefeitos, dada a importância desses atores no processo. Os prefeitos poderiam ser envolvidos no processo de teorização da fonte externa de legitimação, sendo os protagonistas dos treinamentos, palestras e materiais de divulgação de casos de sucesso. Terceiro, investir em criação de material simbólico como prêmios para boas iniciativas, casos de sucesso de implantação de reformas, o que serviria de proteção contra desmontes de novas gestões. Quarto, desenvolver outras fontes externas de legitimação, envolvendo tais atores no processo de trabalho institucional relacional, como o Conaci no caso do controle interno, o que seria um suporte aos servidores do SCI, que por vezes, encontram-se sem apoio direto para o exercício da profissão.

Mesmo que atualmente existam governos locais em diferentes níveis de desenvolvimento das reformas e que a pressão normativa das próprias fontes externas de legitimação seja diferente pelo país, o aumento do capital institucional pode favorecer os recursos já alocados nos diversos departamentos de controle interno municipais, que hoje são desperdiçados com SCI cerimoniais, a passar para outro estágio de atuação.

REFERÊNCIAS

- Andrews, M. (2013). *The limits of institutional reform in development*. New York, NY: Cambridge University Press.
- Aranes, R. B., Loureiro, M. R., Couto, C., & Teixeira, M. A. C. (2010). Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In F. L., Abrucio, M. R., Loureiro, & R. S. Pacheco (Orgs.), *Burocracia e política no Brasil contemporâneo* (pp. 109-147). Rio de Janeiro, RJ: Ed. FGV.
- Araújo, D. J. C., Libonati, J. J., Miranda, L. C., & Ramos, F. S. (2016). Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: análise sob a ótica do Coso II. *Revista Universo Contábil*, 55(81), 39-58.
- Azevedo, R. R. (2016). *Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentária dominante em municípios* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, SP.
- Azevedo, R. R., & Aquino, A. C. B. (2016). O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(26), 63-76.
- Battilana, J., Leca, B., & Boxenbaum, E. (2009). How actors change institutions: towards a theory of institutional entrepreneurship. *The Academy of Management Annals*, 3(1), 65-107.
- Browne, E. (2010). *Reforming budget systems: a practical guide*. New York, NY: United States Agency for International Development.
- Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988*. (1988). Brasília, DF.
- Couto, C. G., & Abrucio, F. L. (1995). Governando a cidade? A força e a fraqueza da Câmara Municipal. *São Paulo em Perspectiva*, 9(2), 57-65.
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C. S., Silva, L. M., & Macedo, M. Á. S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46(1), 153-176.
- Cruz, M. 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(3), 721-743.
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F., Micelotta, E. R., & Lounsbury, M. (2011). Institutional complexity and organizational responses. *The Academy of Management Annals*, 5(1), 317-371.
- Hampel, C., Lawrence, T. B., & Tracey, P. (2017). Institutional work: taking stock and making it matter. In R. Greenwood, C. Oliver, R. Suddaby, & K. Sahlin-Andersson (Eds.), *The SAGE handbook of organizational institutionalism* (2a ed., pp. 558-590). London, England: SAGE.
- Heinelt, H., & Hlepas, N.-K. (2006). Typologies of local government systems. In H. Bäck, H. Heinelt, & A. Magnier (Eds.), *The European mayor* (pp. 21-42). Wiesbaden, Germany: VS Verlag.
- Johnson, C., Dowd, T. J., & Ridgeway, C. L. (2006). Legitimacy as a social process. *Annual Review of Sociology*, 32(1), 53-78.
- Kraatz, M. S. (2009). Leadership as institutional work: a bridge to the other side. In T. B. Lawrence, R. Suddaby, & B. Leca (Eds.), *Institutional work: actors and agency in institutional studies of organizations* (pp. 59-91). Cambridge, England: Cambridge University Press.
- Lawrence, T. B. (2008). Power, institutions and organizations. In R. Greenwood, C. Oliver, R. Suddaby, & K. Sahlin-Andersson (Eds.), *The SAGE handbook of organizational institutionalism* (pp. 170-198). Thousand Oaks, CA: SAGE.
- Lawrence, T. B., & Suddaby, R. (2006). Institutions and institutional work. In S. R. Clegg, C. Hardy, & W. R. Nord (Eds.), *Handbook of organization studies* (2a ed., pp. 215-254). London, England: SAGE.
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF.
- Lino, A. F. (2015). *Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, SP.
- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. (2018). Diversidade dos tribunais de contas na auditoria de governos locais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), 26-40.

- Loureiro, M. R., Abrucio, F. L., Olivieri, C., & Teixeira, M. A. C. (2012). Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 17(60), 54-67.
- Loureiro, M. R., Olivieri, C., & Martes, A. C. (2010). Burocratas, partidos e grupos de interesse: o debate sobre política e burocracia no Brasil. In M. R. Loureiro, F. L., Abrucio, & R. S. Pacheco (Orgs.), *Burocracia e política no Brasil: desafios para o Estado democrático no século XXI* (pp. 73-108). Rio de Janeiro, RJ: Ed. FGV.
- Lucas, S. R., & Szatrowski, A. (2014). Qualitative comparative analysis in critical perspective. *Sociological Methodology*, 44(1), 1-79.
- Maguire, S., Hardy, C., & Lawrence, T. B. (2004). Institutional entrepreneurship in emerging fields: HIV/Aids treatment advocacy in Canada. *The Academy of Management Journal*, 47(5), 657-679.
- Mahoney, J. (2000). Strategies of causal inference in Small-N analysis. *Sociological Methods & Research*, 28(4), 387-324.
- Mahoney, J., & Goertz, G. (2006). A tale of two cultures: contrasting quantitative and qualitative research. *Political Analysis*, 14(3), 227-249.
- Maitlis, S., & Christianson, M. (2014). Sensemaking in organizations: taking stock and moving forward. *Academy of Management Annals*, 8(1), 57-125.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Nunes, E. O. (2010). *A gramática política do Brasil. Clientelismo, corporativismo e insulamento burocrático*. Rio de Janeiro, RJ: Garamond.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145-179.
- Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*, 18(9), 697-713.
- Piccoli, M. R., Balestrin, R. S., & Rover, A. (2015). O controle interno municipal sob a ótica do controle externo: estudo de caso em três municípios da região do meio-oeste de Santa Catarina. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 9(2), 72-90.
- Rihoux, B., & Marx, A. (2013). QCA 25 years after “the comparative method”: mapping, challenges, and innovations — mini-symposium. *Political Research Quarterly*, 66(1), 167-235.
- Rohlfing, I., & Schneider, C. Q. (2016). A unifying framework for causal analysis in set-theoretic multimethod research. *Sociological Methods & Research*, 47(1), 37-63.
- Schneider, C. Q., & Wagemann, C. (2013). Doing justice to logical remainders in QCA: moving beyond the standard analysis. *Political Research Quarterly*, 66(1), 211-220.
- Scott, W. R. (2014). *Institutions and organizations. Ideas, interests, and identities* (4a ed.). Thousand Oaks, CA: SAGE.
- Souza, K. M. (2016). Balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais: uma análise de conformidade nos municípios brasileiros. *Contabilometria: Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting*, 3(1), 1-13.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.
- Thomann, E., & Maggetti, M. (2017). Designing research with qualitative comparative analysis (QCA). *Sociological Methods & Research*, 66, 1-31.
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (2008). Institutional logics. In R. Greenwood, C. Oliver, R. Suddaby, & K. Sahlin-Andersson (Eds.), *The SAGE handbook of organizational institutionalism* (pp. 99-129). Thousand Oaks, CA: SAGE.
- Washington, M., Boal, K. B., & Davis, J. N. (2008). Institutional leadership: past, present, and future. In R. Greenwood, C. Oliver, R. Suddaby, & K. Sahlin-Andersson (Eds.), *The SAGE handbook of organizational institutionalism* (pp. 721-735). Thousand Oaks, CA: SAGE.

André Feliciano Lino



<https://orcid.org/0000-0003-1121-4971>

Mestre em Controladoria e Contabilidade; Aluno de Doutorado no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP); Doutorado Sanduíche (CAPES-PDSE) na University of Birmingham; Professor na Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Pará. E-mail: aflino@usp.br

Luciano Bastos de Carvalho



<https://orcid.org/0000-0003-3696-6280>

Mestre em Controladoria e Contabilidade; Aluno de Doutorado no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA-RP/USP. E-mail: lbcarvalho@usp.br

André Carlos Busanelli de Aquino



<https://orcid.org/0000-0002-0329-410X>

Doutor em Ciências Contábeis; Professor na FEA-RP/USP. E-mail: aaquino@usp.br

Ricardo Rocha de Azevedo



<https://orcid.org/0000-0001-6302-0760>

Doutor em Controladoria e Contabilidade; Professor na Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (Facic/UFU). E-mail: ricardo.azevedo@ufu.br