



08, 09, 10 e 11 de novembro de 2022
ISSN 2177-3866

OS SENTIDOS DO CONTROLE GERENCIAL EM PREFEITURAS MUNICIPAIS: UMA ANÁLISE DIALÓGICA ACERCA DA INSTITUCIONALIZAÇÃO E DOS DESENHOS ORGANIZACIONAIS

LUCAS COSTA SOUZA
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (USP)

JAIME CROZATTI
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (USP)

OS SENTIDOS DO CONTROLE GERENCIAL EM PREFEITURAS MUNICIPAIS: UMA ANÁLISE DIALÓGICA ACERCA DA INSTITUCIONALIZAÇÃO E DOS DESENHOS ORGANIZACIONAIS.

1 INTRODUÇÃO

No decorrer das últimas três décadas, diversos estudos têm sido realizados sobre as práticas de controle gerencial em organizações públicas (THOMPSON; JONES, 1986; MODELL, 2012; JUNQUEIRA et. al., 2018). As investigações acadêmicas ligadas ao tema têm apontado que tais práticas de controle se apresentam com caráter interdisciplinar, principalmente entre as disciplinas de contabilidade gerencial e administração pública (VAN DER KOLK, 2019; VAN HELDEN; REICHARD, 2019). Alguns desses estudos ligados ao controle organizacional têm sido sustentados pela corrente institucional sociológica, a qual considera que as práticas organizacionais são decorrentes de valores, regras, mitos e crenças que podem favorecer o processo de institucionalização (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983).

A partir de meados da última década, os municípios paulistas têm recebido diversos questionamentos dos órgãos de controle externo quanto à implementação efetiva de atividades de controle interno requeridas pela Constituição Federal e outros dispositivos legais (TCE SP, 2015) como forma de fortalecimento do gerenciamento das políticas públicas efetivadas. Os elementos de controle gerencial são ferramentas de suma importância para a avaliação dos gastos e do desempenho dos serviços públicos, na medida em que tais cobranças visam ao *enforcement* da administração pública com objetivo de aumentar a eficiência, o controle das metas e dos limites das contas públicas a partir de relatórios que possam evidenciar o acompanhamento da gestão municipal.

As demandas legais, a governança, as dimensões políticas e o engajamento social podem influenciar as práticas e provocar mudanças organizacionais (EMIRBAYER & MISCHKE, 1998; SUCHMAN, 1995). Apoiados na corrente da sociologia institucional, diversos estudos recentes têm aplicado recorrentemente as abordagens qualitativas em prol da análise dos processos de institucionalização nas organizações públicas (PASCUCI; MEYER JÚNIOR; CRUBELLATE, 2017; LINO et al., 2019) tendo em vista a “profundidade” requerida para estudos dos processos organizacionais. À medida em que tais abordagens agregam aspectos da subjetividade das relações sociais, também colocam em destaque a percepção dos sujeitos, suas narrativas, ideologias e seus discursos, os quais tendem a provocar mudanças nas organizações e passam a ser moldados pelas próprias estruturas sociais nas quais habitam.

Entretanto, correntes críticas e pós-modernas chamam a atenção para a necessidade de aprofundamento do conhecimento das razões das práticas discursivas dos indivíduos internos às organizações. Defendem que análises neste sentido possibilitam olhar para os confrontos de sentidos produzidos, superando o nível de análise unicamente estrutural, pois a ideia é colocar o foco nas questões decorrentes do “exercício de poder” envolvidas nas práticas discursivas presentes no âmbito organizacional (PECI; VIEIRA; CLEGG, 2006; MODELL, 2012).

Em que pese a relevância das práticas discursivas na investigação das manifestações de poder (FOUCAULT, 1972), a perspectiva construcionista emerge no campo da psicologia social como elemento teórico e metodológico aplicado às análises das práticas discursivas e construções de sentidos (SPINK et. al., 2014). Assim, a análise do discurso de atores envolvidos nos processos pode contribuir igualmente nas investigações que tenham como objetivo o entendimento dos sentidos da institucionalização dos artefatos de controle gerencial. Dentre as lentes analíticas da produção acadêmica em torno dessa construção dos sentidos, a análise dialógica de discurso, estruturada por Mikhail Bakhtin (SPINK, et al., 2014), fornece uma

metodologia de análise de enunciado em favor da interpretação das falas dos autores a partir do excedente de visão do interpretador.

Pelo exposto, este trabalho tem como objetivo principal a interpretação dos sentidos colhidos em práticas discursivas de gestores públicos e em regulamentos formais em prefeituras do Estado de São Paulo a partir dos sentidos atribuídos pela literatura institucional e de controle gerencial sobre o controle interno em organizações públicas. A pergunta de pesquisa que o presente trabalho busca investigar pode ser expressa da seguinte forma: **Como se caracterizam os sentidos construídos sobre a institucionalização dos artefatos de controle gerencial frente às práticas discursivas em unidades de controle interno de prefeituras municipais?**

Para atingir este objetivo a pesquisa busca: (i) revisar a literatura organizacional sobre mecanismos de institucionalização e as bases conceituais sobre os artefatos de controle gerencial aplicáveis em âmbito governamental; (ii) descrever o conteúdo das regulamentações municipais das unidades de controle interno e controladoria; (iii) analisar as características dos sentidos construídos a partir das práticas discursivas dos dirigentes de unidades de controle interno e controladoria de municípios paulistas. As contribuições que podem ser colhidas com o presente trabalho permitem identificar implicações para o controle gerencial e para a governança no setor governamental e identificam-se oportunidades para pesquisas que utilizem a abordagem construcionista no âmbito dos estudos organizacionais.

Após esta introdução, apresenta-se uma primeira lente de aproximação ao tema com a seção que trata dos estudos organizacionais, de forma a abrir o diálogo com a corrente de pensamento da sociologia institucional da natureza qualitativa de pesquisa. Posteriormente, discutem-se as possibilidades de análise de forma comparada dos aspectos inerentes aos artefatos de controle gerencial aplicados no âmbito governamental. As subsequentes seções apresentam a metodologia empregada no estudo seguida das correspondentes análises e resultados da pesquisa de campo. Por fim, as considerações finais sintetizam as contribuições e apontam as possibilidades para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

As organizações governamentais possuem especificidades normativas, burocráticas e políticas a serem consideradas quando comparadas com os demais tipos de organizações (POLLITT, 2003). Assim, a forma com que os indivíduos legitimam a utilização de artefatos de controle gerencial em âmbito político, democrático e burocrático demanda por uma lente analítica que considere as perspectivas críticas. Considerando as características das entidades governamentais, este trabalho tem como base teórica as seguintes dimensões: i.) dimensões conceituais e normativas sobre artefatos de controle gerencial e suas particularidades em âmbito governamental; ii.) dimensões teóricas e epistemológicas necessárias à sustentação da questão levantada nesta pesquisa.

2.1 CONTROLE GERENCIAL EM GOVERNOS

Em termos conceituais e normativos, o controle da eficiência dos serviços públicos passou a ser largamente difundido com o gerencialismo. A partir da década de 1980, passou a ocorrer uma série de movimentos do Estado em direção à harmonização de conceitos consolidados no âmbito dos mercados financeiros e das corporações privadas (HOOD, 1991). Posteriormente, tais movimentos passaram a ser criticados por não considerarem as especificidades de cada governo e de seguirem cegamente as prescrições em acordos internacionais voltados ao enfrentamento de crises (POLLITT, 2003; PETERS, 2011). Nesse sentido, o movimento conhecido como *New Public Management* e as reformas administrativas

passaram a demandar por instrumentos de controle democrático sobre a eficiência governamental (BRESSER PEREIRA, 1998).

No Brasil, o controle da gestão pública tornou-se eminente a partir do período da redemocratização, diante da necessidade de maior planejamento, transparência e *accountability* dos governos (OLIVIERI et. al., 2015). Muitos desses controles internos já estavam normalizados desde a década de 1960 na Lei de Finanças Públicas (BRASIL, 1964). Entretanto, a diversidade de atividades de controle da administração pública só passou a ganhar papel relevante e serem estruturadas a partir da redemocratização que ocorreu na década de 1980 (BRESSER PEREIRA, 1998), devido à crescente demanda por maior eficiência dos governos (OLIVIERI et al., 2015; LOUREIRO et al., 2012).

A literatura indica diversos conceitos e artefatos ligados às estruturas de controle gerencial nas organizações (BORINELLI, 2006). Nessa diversidade, chama a atenção o fato de a controladoria ter relativa participação no plano estratégico das organizações (CATELLI, 2001; CROZATTI, 2003). À medida em que o sucesso do planejamento depende do controle (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002), pesquisas têm sido realizadas em torno do controle gerencial no processo característico de planejamento, orçamento e gestão públicos (JUNQUEIRA et. al., 2018).

Em um estágio mais recente, considerando os últimos cinco anos, os estudos voltados para a investigação do controle gerencial no setor público também têm buscado ultrapassar a discussão da racionalidade limitada a partir do estudo das perspectivas individuais nas organizações (RANA; HOQUE; JACOBS, 2018).

Nesse interim, cabe considerar que essas reformas administrativas também são evocadas por gestores públicos e por atores políticos mais como objeto de retórica e de alinhamento de ideologia do que como avaliação cuidadosa dos problemas públicos (BATTISTELLI; RICOTTA, 2005). Com isso, a dosagem entre a liberdade das ações dos gestores e a obsessão do gerencialismo pela cobrança por resultados representam paradoxo no qual sistemas de controles eficazes exigem equilíbrio entre controle e empoderamento (NORMAN, 2001). A retórica dos gestores públicos calcada em aspectos do gerencialismo e o respectivo paradoxo controle/empoderamento, têm conduzido pesquisas que apontam para uma relação entre controle gerencial, valor público e gestão estratégica no escopo do sistema de governança (HOGLUND; MARTENSSON; THOMSON, 2021; SPANO, 2009). Nesta perspectiva, observa-se demasiada necessidade de controladores financeiros com maior nível de independência em relação aos atores políticos, estes últimos excessivamente ambiciosos (BOGT; VAN HELDEN; VAN DER KOLK, 2016).

Outra questão recorrente encontrada no atual estágio da produção acadêmica, se refere às implicações no setor público de conceitos e tipologias desenvolvidos em torno das práticas de controle gerencial nas organizações. Um dos conceitos mais utilizados, tanto no setor privado ou quanto no setor público, provém das definições de Anthony e Young (1994), que indicam o controle gerencial como fator essencial para a implementação das estratégias e alcance dos objetivos organizacionais.

Desta feita, as principais bases de análise observadas nas publicações para estudo do controle gerencial giram em torno das definições e tipologias largamente difundidas nas organizações. Este foco em definições e tipologias também tem sido objeto de estudos do âmbito do setor público, os quais consideram:

- A utilização do controle enquanto aspecto estratégico na geração de valor público (HOGLUND, MARTENSSON; THOMSON, 2021; BLONSKI et. al, 2017; MODELL, 2012; SPANO, 2009), em que pese a abordagem do triângulo estratégico de Moore (1995) e do modelo de gestão *Balanced Scorecard – BSC* – de Kaplan e Norton (1992);

- A categorização de artefatos de controle gerencial e suas finalidades para as organizações (VAN HELDEN; REICHARD, 2019; CANAN; MARTINS; ODA, 2016; ESPEJO; PORTULHAK; MARTINS, 2015; CHENHALL; HALL; SMITH, 2010; SMITH, 1993);
- O planejamento e a adequação de *design*, estruturas e níveis hierárquicos para alinhamento das práticas do sistema de controle gerencial nas organizações públicas (DEFAVERI; BALDISSERA; DAL VESCO, 2019; DESCHAMPS, 2019; CUGANESAN; HART; STEELE, 2017; CANAN; MARTINS; ODA, 2016; NORMAN, 2001; THOMPSON; JONES, 1986), em que pese as alavancas de controle estabelecidas por Simons (1995) e a estrutura de controles de Merchant (1985);
- As propostas acadêmicas de consolidação das diversas dimensões do controle gerencial (muitas das quais destacadas nos itens anteriores) a partir do que se denomina de tipologia dos pacotes de controle gerencial (VAN DER KOLK, 2019; RANA; HOQUE; JACOBS, 2018).

Os estudos sobre as abordagens do controle gerencial no setor público apontam para a existência de barreiras significativas para a adoção das tipologias, tendo em vista que a presença dos elementos de controle adotados nos governos é apenas para efeito de vitrine, principalmente quanto aos controles de resultados, que são usados pelos gestores públicos apenas para criar “legitimidade política”, podendo ser considerados como elementos de controle gerencial de “fachada” (VAN DER KOLK, 2019).

2.2 DIMENSÕES TEÓRICAS E EPISTEMOLÓGICAS DE PESQUISA

Com base em Berger e Luckmann (2002), abordagens institucionais têm se debruçado sob os sentidos socialmente construídos dos componentes gerenciais nas organizações. A sociologia institucional tem gerado *insights* ao estudo do controle gerencial no âmbito governamental. Tal corrente teórica considera que premissas construídas socialmente orientam os indivíduos e moldam suas ações na busca de legitimidade das práticas, as quais não visam necessariamente à eficiência (MEYER; ROWAN, 1977).

A vertente sociológica da teoria institucional teve início na década de 1970. Nessa perspectiva, as engrenagens políticas e administrativas estão embutidas em ambientes sociais, produzindo normas sociais e referências cognitivas. Com isso, a gestão pública deve se preocupar com a maneira como os atores sociais são influenciados e transformados pelas estruturas informais (THOENIG, 2010).

O estudo da institucionalização dos artefatos de controle gerencial implica em entender a forma com que as ações sociais são incorporadas pelas organizações, considerando a busca política por legitimidade e outras pressuposições iniciadas com o movimento da sociologia institucional. Assim, essa corrente vislumbra a possibilidade de identificar a forma com que as práticas de gestão são incorporadas pelas organizações, na medida em que a realidade organizacional apresenta-se como uma construção simbólica na qual as mensagens culturais são transmitidas dentro de uma estrutura formal composta com finalidades cerimoniais (MEYER; ROWAN, 1977).

A corrente sociológica da teoria institucional busca descrever as regras no decorrer do processo organizacional, que é moldado por interações sociais. As pessoas vivem imersas no mundo das instituições com suas rotinas pelas quais filtram as suas escolhas de ação, da mesma forma que o processo de mudança faz com que as instituições evoluam e sejam alteradas por outros conjuntos de rotinas, que podem ser aceitas e internalizadas. Dessa forma, a difusão, seja de artefatos de controle ou outros elementos organizacionais, pode ser caracterizada por mudanças de teor isomórfico, haja vista que a inovação é frequentemente adotada apenas pelo fato de conferir legitimidade às instituições (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

A abordagem sociológica considera as ações dos atores no mundo social como fatores relevantes para a compressão das organizações. Tem-se que determinado valor social passa a ser institucionalizado quando proporciona inspiração das ações concretas dos atores sociais. Os atores sociais julgam os efeitos dos atos na medida em que as estruturas cognitivas, regras e valores construídos pelo grupo social são internalizados pelos seus membros. Esse processo de socialização determina a estrutura subjetiva da consciência dos membros do grupo (BERGER; LUCKMANN, 2002).

O conteúdo político e ideológico envolvido nas missões declaradas pelas organizações tem sido analisado por meio da análise do discurso, cujos resultados possibilitaram identificar os perfis de organizações segundo as características discursivas, sugerindo que o discurso nestas organizações se apropria da dimensão simbólica com o propósito de controlar e manipular os atores, legitimar a atuação perante a sociedade e estabelecer os preceitos da ideologia neoliberal (IRIGARAY; CUNHA; HARTEN, 2016).

Neste contexto, perspectivas críticas e pós-modernas também apresentam *insights* à institucionalização (FARIA, 2009). Frezatti, Barroso e Carter (2015), por exemplo, utilizam tais perspectivas ao estudarem as implicações do discurso contábil nas organizações. As práticas discursivas nas organizações requerem investigações e confrontos dos sentidos construídos entre os indivíduos, haja vista o “exercício de poder” que permeia tais discursos (PECI; VIEIRA; CLEGG, 2006; MODELL, 2012).

Tendo em vista que o estudo dos artefatos de controle gerencial também considera a abordagem da vertente sociológica da teoria institucional, os pressupostos de análise qualitativa ganham força por conta das interações sociais inerentes às organizações, haja vista a subjetividade envolvida no sentido das interações sociais decorrentes das ações humanas. Dessa forma, a difusão de mudanças, padrões e relações institucionais demanda por análises sociais do ambiente, que também envolve a interpretação da subjetividade das relações de poder e as ideologias em torno de decisões individuais.

Pelo exposto, cabe considerar as implicações da perspectiva construcionista que emerge no campo da psicologia social, sustentada nas práticas discursivas e construções de sentidos (SPINK et. al., 2014). Tal perspectiva favorece novos olhares para a investigação das práticas discursivas sobre os sentidos da institucionalização do controle gerencial em governos.

Segundo Iñiguez (2004) existem diversas tradições de análise do discurso que, historicamente, têm suas origens na década de 1960 com forte influência da tradição francesa da análise do discurso de Pécheu, rompendo as ideias estruturalistas, que consideravam a linguagem decorrente da forma, para uma concepção construcionista, que propõe a formação do sentido da linguagem em uso. Considera-se as construções ideológicas da realidade, sendo que a palavra passa a ser entendida como uma forma de ação acentuada pela concepção interacionista do discurso.

Cabe também destacar a análise crítica do discurso como importante perspectiva em estudos organizacionais. Esta perspectiva não se trata especificamente de uma modalidade da análise do discurso, mas representa uma perspectiva específica nas ciências sociais (IÑIGUEZ, 2004).

De forma especial, apresenta-se que a perspectiva da análise crítica do discurso tem por finalidade o processo no qual as ações sociais influenciam os diálogos e, da mesma forma, os diálogos contribuem para influenciar a sociedade. Isso se aplica no âmbito dos estudos sociais em âmbito organizacional ou quanto à possível adoção de determinadas funções de controle.

As pesquisas sobre controle gerencial no setor público apresentam um espaço fértil às perspectivas de cunho qualitativo e interpretativista, com destaque às dimensões discursivas (MODELL, 2012; CHENHALL; HALL; SMITH, 2010; BATTISTELLI; RICOTTA, 2005), aos aspectos da sociologia institucional (RANA; HOQUE; JACOBS, 2018; MODELL, 2012) e às perspectivas dos indivíduos das organizações públicas (RANA; HOQUE; JACOBS, 2018;

NORMAN, 2001). Por outro lado, cabe considerar que a perspectiva contingencial é a porta de entrada para o estudo do controle gerencial, devido ao aspecto ambiental e sistêmico requerido para o tratamento do tema (LAVIGNE, 2019).

Apesar da ausência observada no âmbito nacional quanto ao desenvolvimento de estudos que tratem especificamente das aplicações do controle gerencial no setor público, cabe pontuar que, no Brasil, há uma sólida discussão aplicada às organizações do âmbito privado, incentivando discussões interpretativas e qualitativas a partir da perspectiva institucional e dos aspectos discursivos nas organizações (SANTOS; THOBIAS, 2019; LOURENÇO; SAUERBRONN, 2018; JUNQUEIRA et. al, 2018; MELO; NICOLAU, 2017). Nesse sentido, torna-se premente incentivar a investigação qualitativa do controle gerencial também no setor público, indicando oportunidades de pesquisa no contexto dos governos municipais e considerando a dimensão interpretativista enquanto escolha propulsora da produção científica nacional afeita ao tema.

As publicações sobre controle gerencial no setor público estão em um estágio que rompe paradigmas tecnicistas e consideram a importância de se investigar não apenas os conceitos, as estruturas e as atividades organizacionais *per se*, mas também as práticas de poder, os interesses dos indivíduos e as ideologias que permeiam as organizações e que, conseqüentemente, regem as próprias construções de sentidos sobre controle gerencial. Esse cenário recente de pesquisa reforça a pertinência da presente pesquisa quanto à aplicação da investigação dialógica para análise institucional dos sentidos socialmente construídos sobre artefatos de controle gerencial, considerando que a proposta *bakhtiniana* construcionista pode contribuir com esse movimento que busca transitar entre a perspectiva dos indivíduos e as estruturas no escopo das organizações.

Michel Foucault estabelece como parte central de suas obras - “A ordem do Discurso” (FOUCAULT, 1996) e “Arqueologia do Saber” (FOUCAULT, 1986), por exemplo – que o foco analítico está em entender como funcionam as engrenagens do discurso. Suas reflexões não visam saber se um discurso tem ou não sentido; mas buscam as condições e sistemas de formação do discurso. Na mesma direção, a análise *bakhtiniana* tem seu foco na formação interdiscursiva. Assim, “enunciado, discurso e formação discursiva são, pois, conceitos que, em Foucault, reenviam uns aos outros” (MUSSALIM, 2012, p. 131), que também representa, em Bakhtin, a possibilidade de evidênciação das “dinâmicas das interações e das construções de significados” (SILVA; BORGES, 2017. p. 263).

Cabe então considerar que um discurso pode ser fabricado ou que sua essência seja formada apenas para fins retóricos. Nesse caso, Foucault (1996) estabelece que, mesmo sendo fabricado, o discurso tem um contorno e funcionamento, produzindo seus efeitos e requerendo uma desconstrução para melhor entendimento de como suas peças foram fabricadas.

Dado que os sentidos são socialmente construídos, as externalidades de valor também são objeto de interpretação da análise dialógica, por exemplo no caso dos fatores sociais e dos apontamentos da literatura. Assim, Bakhtin (2016) pressupõe que o discurso é situado, havendo um confronto entre os enunciados – não dito, interlocutores etc. – e sua historicidade, estando sempre presente o período social e a ideologia intrínseca.

A análise *bakhtiniana* do enunciado leva em consideração que as buscas pelas ideologias cotidianas, relações entre os discursos, externalidades e o excedente de visão do interpretador requerem distanciamento entre pesquisador e objeto, justamente para que haja mais adequada visão e favorecimento da interpretação (SILVA; BORGES, 2017; SPINK, 2010). Dessa forma, “a Teoria do Enunciado Concreto é a visão de mundo do qual se parte para olhar o texto e a Interpretação Metalinguística é a base metodológica que permite a confrontação ou o correlacionamento do enunciado estudado com outras teorias e enunciados” (LIMA et al, 2019, p. 271).

Pelo exposto, o ferramental da análise discursiva foi uma das bases analíticas desta pesquisa para reduzir a lacuna de estudos do controle gerencial no âmbito governamental, partindo do pressuposto de que a aplicação da análise dialógica do discurso leva à compreensão da produção de sentidos sobre a institucionalização dos artefatos de controle gerencial nos municípios.

3 METODOLOGIA

Cabe inicialmente destacar que este trabalho está situado no paradigma interpretativo, haja vista que Burrell e Morgan (1979) chamam a atenção para o posicionamento de pesquisa frente aos paradigmas metateóricos. O estudo utiliza a metodologia de pesquisa qualitativa, visando confrontar os sentidos construídos a partir da análise das práticas discursivas (SPINK, 2010), a partir das falas dos dirigentes dos órgãos de controle interno de prefeituras paulistas, acerca da institucionalização dos artefatos de controle gerencial.

As categorias de análise que são investigadas na pesquisa de campo foram estabelecidas a partir de revisão bibliográfica (LAVILLE; DIONNE, 1999). Esta revisão sustenta o roteiro de entrevista com as seguintes categorias: i.) controle gerencial em organizações governamentais e artefatos de controle gerencial estudados por Frezatti (2005) e Modell (2012); ii.) mecanismos de institucionalização (normas, coerções, mimetismos, legitimidades e *decoupling*).

De forma a cumprir os preceitos éticos e garantias aos entrevistados, foram colhidas as autorizações institucionais e Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) dos participantes da pesquisa de campo após o roteiro de entrevistas e demais documentos de pesquisa terem sido aprovados pelo Comitê de Ética em Pesquisa da organização.

A população pesquisada se refere às prefeituras dos municípios paulistas acima de noventa mil habitantes, haja vista que o tamanho da estrutura organizacional tende a tornar as atividades mais complexas e demandar por estruturas de controle (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012; ESPEJO; PORTULHAK; MARTINS, 2015), de forma a apoiar a gestão com o acompanhamento dos objetivos planejados. Com isso, prefeituras de grande porte constituem um critério relevante de inclusão para se estudar os sentidos atribuídos aos artefatos de controle gerencial frente aos seus mecanismos de institucionalização.

Na etapa de análise documental, foram coletados dados das regulamentações das prefeituras dos municípios paulistas considerados de grande porte (população superior a 90 mil habitantes), de modo a verificar as características das estruturas de controle interno e suas principais atribuições ligadas ao controle gerencial nesse grupo de municípios. Para encontrar essa população de pesquisa foram coletados dados secundários do IBGE. Nesse sentido, cabe considerar que as estruturas de controladoria podem ser de linha, quando têm ação de comando, ou de staff, quando apenas aconselham e prestam assessoria sem terem ação de comando, tendo relativa participação no planejamento estratégico nas duas estruturas (CROZATTI, 2003; BORINELLI, 2006). Foram encontradas 91 prefeituras que atenderam a este critério de seleção.

Com o objetivo de estabelecer um contato inicial com as regulamentações dos órgãos de controladoria e controle interno em governos municipais do Estado de São Paulo, *locus* desta pesquisa, a análise descritiva do seu conteúdo possibilitou a construção de categorias qualitativas, enquanto suporte para seleção dos dirigentes dos órgãos de controle interno e de controladoria das prefeituras que foram convidados a participar da pesquisa de campo. Realizou-se análise documental, visando explorar as regulamentações das unidades de controle das prefeituras por meio da análise de conteúdo de Bardin (1977).

Os critérios de inclusão dos participantes para a pesquisa de campo (entrevistas semi-estruturadas) consistiu em convidar dirigentes de unidades (tanto de linha quanto de *staff*) de

controle interno e controladoria dos municípios de grande porte do Estado de São Paulo para responderem o roteiro de pesquisa. A forma com que a unidade de controle interno / controladoria está inserida no organograma da prefeitura representa outro critério relevante de inclusão. Nesse sentido, os entrevistados foram definidos conforme conveniência para atingimento dos objetivos da pesquisa, bem como a facilidade de acesso às entrevistas e a aceitação dos convidados em participar da pesquisa.

Utilizou-se o critério de saturação de dados para determinar o número de entrevistados da pesquisa, haja vista que a suspensão da inclusão de novos entrevistados leva em consideração a conveniência do pesquisador em estabelecer a ocorrência de redundância no momento em que outras inclusões não acrescentaram novos achados para reflexão (MINAYO, 2017). Foram realizadas entrevistas com dirigentes de controle interno e controladorias municipais de três municípios, cujos *corpus* foram analisados mediante uso dos mapas dialógicos evidenciados em Nascimento, Tavanti e Pereira (2014), considerando os “métodos de análise das práticas discursivas” apresentados por Spink (2010).

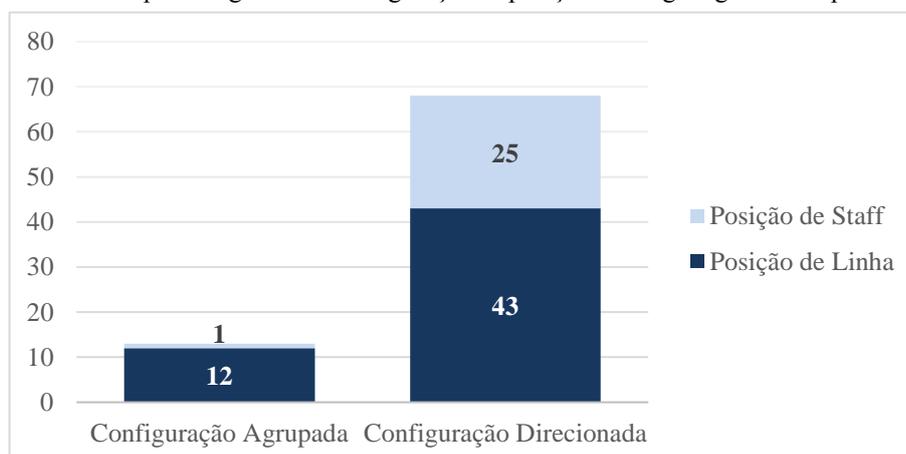
A análise de conteúdo dos documentos contribuiu nas interpretações dos discursos colhidos, conforme apresentado na segunda parte das análises, quanto à análise discursiva com os dirigentes selecionados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 COORDENAÇÃO E *DESIGN* ORGANIZACIONAL DO CONTROLE MUNICIPAL

Notadamente, conforme pode ser observado na Figura 1, a seguir, os órgãos de controle interno e controladoria da população da pesquisa estão mais direcionados para as atividades de controle interno definidas pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), principalmente quanto ao controle financeiro, operacional e patrimonial. O design agrupado, no qual se inserem as atividades referidas anteriormente, em conjunto com outras macro funções de controle como corregedoria, representa apenas a menor parte das configurações encontradas. O direcionamento para finalidades específicas de controle interno aumenta a possibilidade desses órgãos terem a posição de *staff*. Esse cenário é relevante de ser constatado, na medida em que o controle democrático da burocracia apontado por Olivieri (2010) demanda por ações de *accountability* e transparência.

Figura 1. Quantidade de Unidades de Controle Interno em prefeituras paulistas de municípios com mais de 90 mil habitantes por categorias de configurações e posições no organograma das prefeituras



Fonte: Dados da pesquisa

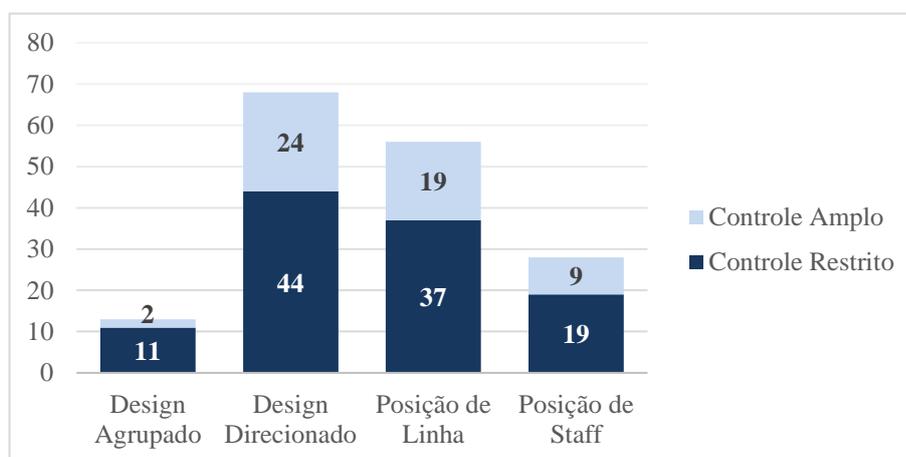
A análise descritiva do conteúdo dos atos regulatórios investigados no presente trabalho, evidencia que as configurações agrupadas, que contemplam as funções de corregedoria e ouvidoria, representam apenas 13 das 91 das estruturas das Prefeituras dos municípios do Estado de São Paulo que possuem população acima de noventa mil habitantes.

Outra observação importante de se destacar da Figura 1 é que a configuração de controle agrupado tem forte inclinação para aplicação de sanções devido ao poder de comando.

4.2 ALCANCE DO CONTROLE GERENCIAL MUNICIPAL FRENTE AO *DESIGN*

Além das categorias apresentadas sobre as estruturas, identificou-se também, para cada uma das prefeituras, as especificações quanto à amplitude da atuação de controle gerencial citados nos documentos das regulamentações.

Figura 2. Quantidade de Unidades de Controle Interno em prefeituras paulistas de municípios com mais de 90 mil habitantes por categoria de alcance do controle frente ao *design* organizacional



Fonte: Dados da pesquisa

O controle amplo está ligado à estruturação de um sistema de controle interno. Esse sistema considera algumas especificações conceituais, encontradas nas regulamentações, a exemplo da definição encontrada na regulamentação do Controle Interno da Prefeitura Municipal de Ourinhos, conforme descreve o inciso ii, do Art. 2º da Lei Complementar nº 956/2017, Sistema de Controle Interno é o “conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo” (OURINHOS, 2017).

Entretanto, conforme demonstra a Figura 2, o formato amplo estruturado a partir de um sistema de controle interno não é prioridade para a maioria das prefeituras analisadas.

4.3 OS RESULTADOS DOS POSICIONAMENTOS DIALÓGICOS

Estabelecendo-se uma ordem de construção de sentidos sobre os temas relacionados à institucionalização do controle gerencial, os primeiros elementos identificados nas enunciações foram os posicionamentos dos dirigentes em relação à busca por aproximação do tema discutido com suas formações acadêmicas e profissionais, o que possibilitou o enquadramento das falas neste primeiro subtema. Nesse sentido, a origem do conhecimento sobre o qual se estruturam as falas dos atores pode expressar seus posicionamentos no sentido de responderem enunciados anteriores.

Inicialmente, os posicionamentos discursivos por parte dos entrevistados, relacionados ao tema do controle gerencial, se deram a partir da interlocução com algumas organizações públicas e privadas. Esse tipo de relacionamento se apresenta como papel importante no compartilhamento e na difusão de práticas institucionais (BOXENBAUM; JONSSON, 2008; DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Uma das formas que podem tornar as organizações mais homogêneas é o compartilhamento de conhecimento, a exemplo do que se adquire nas universidades, na medida em que proporcionam maior legitimidade perante a sociedade (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Nesse aspecto, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE SP) tem fornecido palestras tanto em temáticas afeitas ao controle interno quanto em outros assuntos ligados à aplicação de regulamentações, representando um elemento facilitador da difusão de conhecimento.

Considerando as especificidades do âmbito governamental, além do conhecimento individual é importante considerar que “a institucionalização ocorre sempre que há uma tipificação recíproca de ações habituais pelos atores sociais” (BERGER; LUCKMANN, 2002, p. 79). Uma das formas que podem levar ao alcance dessa habituação na organização é o processo de difusão (BOXENBAUM; JONSSON, 2008).

O segundo subtema que emerge das falas dos entrevistados tem como destino a construção de visões sobre o tema dos artefatos de controle gerencial a partir de confrontos de sentidos que provêm da rotina interna dos dirigentes no ente municipal. A questão da dosagem entre controle e empoderamento é uma discussão recorrente de controle gerencial (NORMAN, 2001).

Para a sociologia institucional a mudança de entendimento é uma questão complexa que demanda legitimação perante a estrutura burocrática e outras correntes políticas, de forma a sensibilizar os interesses e construir novas crenças (SUCHMAN, 1995; GREENWOOD, 2008). Esse fator de mudança aplicado ao setor público se torna ainda mais complexo devido aos ciclos políticos. Logo, há de se considerar que novos governos sempre buscam se promover com ações que demonstrem mudanças em ações de governos anteriores (SECCHI, 2013). Isso faz da burocracia estável uma fonte híbrida de sentidos sobre as definições de controle e requer uma nova formação política para continuidade de determinada visão de controle.

Isto posto, a forma com que houve a habituação indicada pelos dirigentes se apresenta como um delimitador de espaço de artefatos de aplicação sistêmica, demonstrando uma clara “fragmentação” enquanto resultado de uma coerção desarticulada das próprias legislações federais que deixaram a desejar nas definições e demandas de métodos amplos e fundamentados de controle.

Em vista da referida fragmentação, cabe despertar para a eminente necessidade de capacitação do corpo burocrático dos órgãos públicos, principalmente os integrantes das unidades de licitações e contratações, acerca dos conceitos e aplicações da gestão de custos estabelecidos pelas normas brasileiras de contabilidade pública (STN, 2020), que por sua vez não visam subsidiar uma gestão fragmentada (apenas para efeito de contratação de um serviço ou produto público). Essa delimitação de espaço implica em fornecer as capacidades adequadas para a burocracia, na medida em que a nova lei de licitações e contratos (BRASIL, 2021) também destaca a gestão por competências, inclusive passando a exigir oferta de cursos a partir de escolas de governo para especialização do quadro de pessoal, unindo a capacitação da burocracia ao controle da eficiência das contratações.

Com isso, verifica-se uma lacuna que precisa ser trabalhada na administração pública em relação aos incentivos para o desenvolvimento de uma visão ampla direcionada à cultura de avaliação dos resultados para agregação de valor público (MOORE, 1995; CATELLI e SANTOS, 2004; CATELLI, 2010; BAJPAI, 2016). Nesse sentido é necessário repensar o valor público em uma abordagem mais sistêmica analisando a articulação entre as dimensões

institucional, política e gerencial (HOGLUND; MARTENSSON; THOMSON, 2021; SPANO, 2009).

Apesar das limitações dos órgãos de controle externo em relação aos incentivos para as práticas de controle gerencial enquanto ramo do conhecimento, Lino e Aquino (2017) destacam que os Tribunais de Contas são as principais forças de mudanças isomórficas coercitivas nos municípios. Essa força também foi recorrentemente identificada nos posicionamentos dos dirigentes entrevistados nesta pesquisa, quando questionados sobre os motivos de se institucionalizar o órgão de controle interno na configuração encontrada neste estudo.

Os incentivos externos do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo têm sido incrementados com o avanço da tecnologia relacionada aos portais de auditoria eletrônica (Audesp), o qual permitiu a implementação, por exemplo, do Índice de Efetividade da Gestão Pública Municipal (IEGM), o qual inclui questões relacionadas à efetividade do Controle Interno no macro indicador de Planejamento (TCE SP, 2021). Nesse instrumento de pressão institucional observam-se questões ligadas ao controle interno.

Conforme evidenciado nesta pesquisa, na parte da análise das regulamentações, a maior parte dos municípios paulista de grande porte tomou providências para efetivação de órgãos de controle interno a partir do ano de 2016, quando o TCE SP passou a demandar ações concretas em relação ao tema. Entretanto, não há um padrão normativo federal ou estadual regulamentando a configuração desses órgãos nos municípios. A ausência desta regulamentação leva as Prefeituras a recorrerem a outros fatores isomórficos para regulamentação da configuração dos órgãos de controle, como observado nos posicionamentos dos dirigentes. A Controladoria Geral da União (CGU) passa a ser o referencial organizacional para tais iniciativas institucionais (CASTANHO, 2018).

Os posicionamentos e construções de sentidos analisados evidenciam que as três formas de isomorfismo (coercitivo, normativo e mimético) se fazem presentes no discurso sobre gestão de custos nos dirigentes dos órgãos de controle interno nos municípios analisados.

No setor público, em decorrência das demandas sociais por governos mais transparentes, o processo de difusão do conhecimento representa um dos canais possíveis na construção de sentidos sobre a institucionalização do controle gerencial nas prefeituras analisadas. Nesse interim, observa-se a necessidade de maior atenção para as finalidades dos procedimentos de controle gerencial frente às demandas por maior governança na gestão pública. Entretanto, a forma com que se constrói o sentido do controle gerencial na administração municipal sofre forte efeito de um movimento de fragmentação ocasionada pelo próprio aparato normativo nacional.

Em relação aos artefatos de controle estratégico, os enunciados apresentam especificações das capacidades institucionais internas das Prefeituras, que delimitam o entendimento e a disseminação dos objetivos institucionais pelas camadas da organização governamental. Com isso, observa-se nos enunciados que os fatores institucionais relacionados às capacidades técnicas, políticas e estratégicas, quando desfavoráveis, tendem a distanciar a possibilidade de aplicação do conhecimento inerente aos artefatos de controle gerencial.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa buscou responder à seguinte questão: como se caracteriza a construção de sentidos sobre a institucionalização dos artefatos de controle gerencial frente às práticas discursivas e estruturas das unidades de controladoria e controle interno de prefeituras municipais?

As análises exploratórias descritivas e dialógicas, realizadas com o objetivo de verificar as características de institucionalização no nível das estruturas e dos indivíduos, apresentados

no tópico anterior, levaram a identificar elementos de legitimidade que sustentam a necessidade de maior atenção dos diversos atores que participam do processo de governança pública, de modo a aferir o nível de comprometimento da alta administração dos governos municipais com a gestão e o controle em prol de prestação de contas mais efetivas à sociedade. De forma geral, a pesquisa foi capaz de apresentar uma conexão entre os níveis das estruturas e das construções sociais dos indivíduos, indicando fatores institucionais favoráveis e contrários ao controle gerencial nos governos municipais.

A análise descritiva de conteúdo despertou o olhar para o design dos órgãos de controle municipais e sua relevância para a amplitude do monitoramento das atividades executadas pela gestão pública. Foram identificadas dimensões relacionadas ao alcance do controle gerencial decorrentes das opções de regulamentação das prefeituras analisadas. O alcance mais amplo foi observado nas prefeituras que fizeram opção por uma atuação sistêmica dos órgãos de controle. Esse tipo de atuação, em que o controle está mais próximo (e presente) nas secretarias e departamentos das prefeituras, não representa um formato preponderante nos governos municipais que compuseram a fase de análise documental.

Na análise dialógica *bakhtiniana*, os enunciados interpretados à luz dos mecanismos de institucionalização demonstraram aspectos de relações de poder, ideologias e estratégias de legitimação que, em grande parte, se apresentaram como mecanismos institucionais desfavoráveis aos artefatos de controle gerencial.

Tanto a análise das estruturas quanto a análise dialógica apontaram que são raros os casos em que ocorrem regulamentações do órgão de controle por motivação do próprio governo municipal. Por outro lado, o que mais influenciou na estruturação dos órgãos de controle foram as pressões institucionais dos órgãos externos em relação aos aspectos cerimoniais que vinham ditando a atuação do controle interno em governos municipais.

Pelo exposto, é possível considerar que as estruturas e construções de sentidos analisadas junto aos órgãos de controle municipais são caracterizadas a partir de uma demanda por maior comunicação interna e externa que possam favorecer a aplicação de artefatos de controle gerencial, definidas enquanto categorias de análise nesta pesquisa, em prol dos aspectos institucionais ligados à legitimidade perante a governança pública.

Desta feita, os resultados apontam para a necessidade de se reforçar e incentivar mecanismos federativos de reporte da gestão e do controle dos governos municipais, evidenciando de forma clara os resultados das diversas instâncias de gestão interna e visando a *accountability* da governança pública.

Nesse sentido, cabe sugerir estudos futuros aplicados em governos municipais acerca do nível de divulgação das práticas de controle gerencial nos instrumentos de comunicação e governança, os quais já estão sendo difundidos no nível federal de governo, a exemplo do relato integrado e dos relatórios de gestão (TCU, 2020). Tais instrumentos de comunicação gerencial também representam incentivos aos mecanismos de controle gerencial em governos, na medida em que objetivam demonstrar à sociedade qual foi o resultado da atuação governamental para cumprimento dos objetivos, estratégias e criação de valor público, sendo que o reporte desses resultados também engloba a comunicação da gestão dos controles internos dos órgãos públicos.

Em suma, esta pesquisa aponta para oportunidades de estudos sobre o impacto da legitimidade de novos instrumentos de reporte nos incentivos das práticas relacionadas aos artefatos de controle gerencial. Os frutos de tais artefatos deverão ser observados academicamente a partir de situações práticas em que o desempenho de seus papéis apresente indicações que envolvam a literatura da área de controle de gestão de organizações.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Management Control Systems*. 12th ed. Boston: McGraw-Hill/Irwin, 2002.
- ANTHONY, R. N.; YOUNG, D. *Management control in nonprofit organizations*. Boston: Irwin, Inc., 1994.
- BAJPAI, A. Valor Público como uma estrutura normativa: análise comparativa e reformulação da cultura administrativa na Índia e no Nepal. *Culturas jurídicas*, v. 3, n. 6, 2016.
- BAKHTIN, M. *Os Gêneros do Discurso*. São Paulo: Editora 34, 2016.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BATTISTELLI, F.; RICOTA, G. The rhetoric of management control in Italian cities: constructing new meanings of public action. *Administration & Society*, v. 36, n. 6, p. 661-687, 2005.
- BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. *A construção social da realidade*. 22. Ed. São Paulo: Vozes, 2002.
- BLONSKI, F.; PRATES, R. C.; COSTA, M.; VIZEU, F. O Controle Gerencial na Perspectiva do New Public Management: O Caso da Adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. *Administração Pública e Gestão Social*, v. 9, n. 1, p. 15-30, 2017.
- BOGT, H. T.; VAN HELDEN, J.; VAN DER KOLK, B. New development: Public sector controllership - reinventing the financial specialist as a countervailing power. *Public Money & Management*, v. 36, n. 5, p. 379-384, 2016.
- BORINELLI, M. L. *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2006.
- BOXENBAUM, E.; JONSSON, S. Isomorphism, Diffusion and Decoupling. In: GREENWOOD, R. et al. (Eds.). *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*. Thousand Oaks, CA: Sage, 2008.
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Brasília: Presidência da República, 1964.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, 5 out. 1988.
- BRASIL, LC 101/2000 Brasil, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Brasília: Presidência da República, 2000.
- BRASIL, Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. *Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. Brasília: Presidência da República, 2021.
- BRESSER PEREIRA, L. C. *A reforma do Estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle*. Lua Nova. São Paulo, n. 45, p. 49-95, 1998.
- BURREL, G.; MORGAN, G. *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*, Vermont: Ashgate, 1979.
- CANAN, I.; MARTINS, G. A.; ODA, P. Compromissos dos Contratos Psicológicos e Uso Diagnóstico dos Sistemas de Controle Gerencial. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 10, n. 2, p. 181-195, 2016.
- CATELLI, A. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo: Atlas, 2001.
- CATELLI, A.; SANTOS, E. S. Mensurando a criação de valor na gestão pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, RJ, v. 38, n. 3, p. 423 a 450, 2004. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6544>. Acesso em: 12 maio. 2022.

CASTANHO, A. C. A controladoria municipal de Mogi das Cruzes. (*mimeo*). Graduação em Gestão de Políticas Públicas. EACH/USP: São Paulo, 2018.

CHENHALL, R. H.; HALL, M., SMITH, D. Social capital and management control systems: A study of a non-government organization. *Accounting, Organizations and Society*, v. 35, n. 8, 2010.

CROZATTI, J. Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. *Contexto*, v. 3, n. 5, p. 01-20, 2003.

CUGANESAN, S.; HART, A.; STEELE, C. Managing information sharing and stewardship for public-sector collaboration: a management control approach, *Public Management Review*, v. 19, n. 6, p. 862-879, 2017.

DEFAVERI, I. R.; BALDISSERA, J. F.; DAL VESCO, D. G. Sistemas de controle gerencial no setor público: a influência dos benefícios líquidos percebidos por contadores no desenho do sistema em prefeituras do Paraná. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 39, n. 1, p. 155-173, 2019.

DESCHAMPS, G. Stages of management control in a large public organization: from top to frontline managers. *Journal of Management Control*, v. 30, p. 153–184, 2019.

DIMAGGIO, P. J., POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, v. 48, p. 147-160, 1983.

EMIRBAYER, M.; MISCHÉ, A. What Is Agency? *American Journal of Sociological*, v. 103, n. 4, p. 962-1023, 1998.

ESPEJO, M. M. D. S. B.; PORTULHAK, H.; MARTINS, D. B. Práticas de Controle Gerencial em Hospitais Universitários Federais. *Gestão & Regionalidade*, v. 31, n. 92, 2015.

FARIA, J. H. Teoria crítica em estudos organizacionais no Brasil: o estado da arte. *Cadernos EBAPE.BR*, v. 7, n. 3, 2009.

FOUCAULT, M. A arqueologia do saber. Lisboa, Porto: Vozes, 1972.

FOUCAULT, M. A ordem do discurso. São Paulo: Loyola, 1996.

FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Brazilian Administration Review*, v. 2, n. 1, 2005.

FREZATTI, F.; BARROSO, M. F. G.; CARTER, D. Discursos internos se sustentam sem suporte da Contabilidade Gerencial? Um estudo de caso no setor de autopeças. *Organizações & Sociedade*, v. 22, n. 75, p. 485-504, 2015.

GREENWOOD, R. et al. Introduction. In: GREENWOOD, R. et al. (Eds.). *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*. Londres: Sage, 2008.

HOGLUND, L.; MARTENSSON, M.; THOMSON, K. "Strategic management, management control practices and public value creation: the strategic triangle in the Swedish public sector", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 34, n. 7, p. 1608-1634, 2021.

HOOD, C. A public management for all seasons? *Public Administration*, v. 1, n. 69, p. 3-19, 1991.

IÑIGUEZ, L. Análise do discurso nas ciências sociais: variedades, tradições e técnicas (pp. 105-160). In: IÑIGUEZ, L. (org.) *Manual de Análise do Discurso em Ciências Sociais*. Petrópolis: Vozes, 2004.

IRIGARAY, H. A. R.; CUNHA, G. X.; HARTEN, B. A. Missão organizacional: o que a análise crítica do discurso revela? *Cadernos EBAPE.BR*, v. 14, n. 04, Rio de Janeiro, 2016.

JUNQUEIRA, E.; CALIMAN, D. R.; FREZATTI, F.; GONZAGA, R. P. Fatores Inibidores da Institucionalização do Processo Orçamentário em uma Instituição Federal de Ensino Superior. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, v. 15, n. 3, 2018.

KAPLAN, R.; NORTON, D. The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, n. 79, 1992.

LAVIGNE, L. Management Control in Local Public Administrations in France - Typological Construction and Organizational Determinants - the Case of Large Intermunicipalities. *Public Organization Review*, 2019.

LAVILLE, C. e DIONNE, J. A Construção do Saber - Manual de metodologia da pesquisa em Ciências Humanas. Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. A diversidade dos tribunais de contas regionais na auditoria de governos. *Revista de Contabilidade e Finanças*, v. 29, n. 76, p. 26-40, 2017.

LINO, A. F.; CARVALHO, L. B.; AQUINO, A. C. B.; AZEVEDO, R. R. A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 2, n. 53, p. 375-391, 2019.

LIMA, N. W.; NASCIMENTO, M. M.; OSTERMANN, F.; CAVALCANTI, C. J. H. A teoria do enunciado concreto e a interpretação metalinguística: bases filosóficas, reflexões metodológicas e aplicações para estudos das ciências e para a pesquisa em educação em ciência. *Investigações em Ensino de Ciências*, v. 24, n. 3 p. 258-281, 2019.

LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; OLIVIERI, C.; TEIXEIRA, M. A. C. Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. *Cadernos de Gestão Pública e Cidadania*, São Paulo, v. 17, n. 60, p. 54-67, 2012.

LOURENÇO, R. L.; SAUERBRONN, F. F. Revistando possibilidades epistemológicas em contabilidade gerencial: em busca de contribuições de abordagens interpretativas e críticas no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 13, n. 28, p. 99-122, 14 jun. 2018.

MERCHANT, K.A. Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study. *Accounting, Organizations and Society*, v. 10, p. 67-85, 1985.

MELO, H. A.; NICOLAU, A. M. Artefatos da Controladoria no Processo de Gestão: O Uso do Planejamento Estratégico para Tomada de Decisão no Brasil. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, v. 14, n. 3, p. 185-196, 2017.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*. v. 83, p. 340-363, 1977.

MODELL, S. Strategy, political regulation and management control in the public sector: Institutional and critical perspectives. *Management Accounting Research*. v. 23, n. 4, 2012.

MOORE, M. H. Creating public value: Strategic management in government. Harvard university press, 1995.

MUSSALIM, Fernanda. Análise do discurso. In: MUSSALIM, Fernanda; BENTES, Anna Christina [Orgs.]. *Introdução à linguística: domínios e fronteiras*. São Paulo: Cortez, 2012..

NASCIMENTO, V. L. V.; TAVANTI, R. M.; PEREIRA, C. C. Q. O uso de mapas dialógicos como recurso analítico em pesquisas científicas. In: SPINK, M. J. P.; BRIGAGÃO, J. I. M.; NASCIMENTO, V. L. V.; CORDEIRO, M. P. (orgs.). *A produção de informação na Pesquisa Social: compartilhando ferramentas*. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisas Sociais, 2014.

NORMAN, R. Letting and making managers manage: the effect of control systems on management action in New Zealand's central government. *International Public Management Journal*, v. 4, p. 65-89, 2001.

OLIVIERI, C. Os controles políticos sobre a burocracia. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p. 1395-1424, 2010.

OLIVIERI, C.; LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; ABRUCIO, F. L. Control and Public Management Performance in Brazil: Challenges for Coordination. *International Business Research*. v. 8, n. 8, 2015.

OURINHOS. Lei Complementar nº 956, de 06 de abril de 2017. Dispõe sobre a instituição, organização e atuação do Controle Interno no Município, nos termos do art. 89 da Lei Orgânica do Município art. 31 da Constituição Federal e art. 59 da Lei Federal nº 101/2000 e dá outras providências.

PASCUCI, L. M.; MEYER JÚNIOR, V.; CRUBELLATE, J. M. Gestão Estratégica em Hospitais: Tensões entre as Lentes Gerencial e Institucional. *BAR - Braz. Adm. Rev.*, v. 14, n. 02, Rio de Janeiro, 2017.

PECI, A.; VIEIRA, M. M. F.; CLEGG, S. A construção do "real" e práticas discursivas: o poder nos processos de institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 10, n. 3, 2006.

PETERS, B. G. Governance responses to the fiscal crisis - comparative perspectives. *Public Money & Management*, v. 31, n. 1, p. 75-80, 2011.

POLLITT, C. Public Management reform: reliable knowledge and international experience. *OECD Journal on Budgeting*, v. 3, n. 3, p. 121-136, 2003.

RANA, T.; HOQUE, Z.; JACOBS, K. Public sector reform implications for performance measurement and risk management practice: insights from Australia, *Public Money & Management*, v. 39, n. 1, p. 37-45, 2018.

SANTOS, A. S; THOBIAS, T. Balanced scorecard como ferramenta de integração entre o controle interno e o planejamento orçamentário da secretaria de educação do município de Mogi das Cruzes. Dissertação de Mestrado. Fundação Getúlio Vargas, 2019.

SECCHI, L. Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise, casos práticos. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL (STN). Manual de contabilidade aplicada ao setor público. 9ª edição. Brasília: STN, 2020.

SILVA; C. S; BORGES, F. T. Análise Temática Dialógica como método de análise de dados verbais em pesquisas qualitativa. *Linhas Críticas*, v. 23, n. 51, p. 245-267, 2017.

SIMONS, Robert. Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston, Mass: Harvard Business School, 1995. 217 p.

SMITH, P. Outcome-related Performance Indicators and Organizational Control in the Public Sector. *British Journal of Management*, v. 4, p. 135-151, 1993.

SPANO, A. Public Value Creation and Management Control Systems, *International Journal of Public Administration*, v. 32, p. 328-348, 2009.

SPINK, M. J. Linguagem e produção de sentidos no cotidiano [online]. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisas Sociais, 2010.

SPINK, M. J. P.; BRIGAGÃO, J. I. M.; NASCIMENTO, V. L. V; CORDEIRO, M. P. (orgs.). A produção de informação na Pesquisa Social: compartilhando ferramentas. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisas Sociais, 2014.

SUCHMAN, M. C. Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Relatório de gestão: guia para elaboração na forma de relato integrado: evolução da prestação de contas. 3ª edição. Brasília: TCU, 2020

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (TCE SP). Manual básico o controle interno do município. 1ª edição. São Paulo: TCE SP, 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (TCE SP). Manual do IEG-M 2022. São Paulo: TCE SP, 2021.

THOENIG, J. Teorias institucionais e instituições públicas: tradições e conveniência. In: PETERS, G.; PIERRE, J. (orgs.). *Administração Pública: coletânea*. Brasília: ENAP, 2010.

THOMPSON, F.; JONES, L. R. Controllershhip in the public sector. *Journal of Policy Analysis and Management*, v. 5, n. 3, 1986.

VAN DER KOLK, B. Management control packages: a literature review and guidelines for public sector research, *Public Money & Management*, 2019.

VAN HELDEN, J.; REICHARD, C. "Making sense of the users of public sector accounting information and their needs", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, v. 31, n. 4, p. 478-495, 2019.