

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

RICARDO RUSCHEL

**Influência dos fatores contingenciais na implementação dos sistemas de controle interno
de municípios paranaenses**

CASCADEL

2023

Ricardo Ruschel

**Influência dos fatores contingenciais na implementação dos sistemas de controle interno
de municípios paranaenses**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em Contabilidade, área de concentração: Contabilidade Gerencial e Controle em Organizações.

Orientador: Prof. Dr. Vinicius Abilio Martins

Cascavel

2023

Ruschel, Ricardo.

Influência dos fatores contingenciais na implementação dos sistemas de controle interno de municípios paranaenses/ Ricardo Ruschel; orientador Vinicius Abilio Martins---Cascavel-UNIOESTE.
156 f.

Dissertação (Mestrado em Contabilidade – Campus Cascavel) – Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, 2023

1. Administração Pública. 2. Controle Interno. 3. Teoria da Contingência. 4. Setor Público. 5. Sistemas de Controle Interno. I. Martins, Vinicius Abilio. II. Título.

Bibliotecária responsável Rosângela Aparecida Araújo Silva
CRB- 9/1810

**Influência dos fatores contingenciais na implementação dos sistemas de controle interno
de municípios paranaenses**

**Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da
Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito para obtenção do título de
mestre em Contabilidade.**

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Vinicius Costa da Silva Zonatto
Universidade Federal de Santa Maria - UFSM

Prof. Dr. Clóvis Fiirst
Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Prof. Dr. Vinicius Abilio Martins
Universidade Estadual do Oeste do Paraná
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

Cascavel – Paraná, 27 de fevereiro de 2023

Dedico este trabalho à minha família, em especial a minha esposa Kristiana Giacomini, minha filha Louise Ruschel e minha mãe Celi Cecilia Ruschel, por estarem sempre me apoiando e incentivando a ser um ser humano melhor e estar sempre em busca de conhecimento.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente sou grato à Deus, que por diversas vezes me deu força, discernimento e sabedoria para enfrentar as dificuldades ao longo de toda a trajetória do mestrado, e completar mais esta etapa de formação acadêmica.

A minha esposa, Kristiana meu grande amor. Muito obrigado por estar ao meu lado todos os dias, apesar de algumas divergências sempre nos entendemos e você faz minha vida ser mais feliz. Principalmente por compartilhar comigo diversos anseios e glórias também, momentos de exaustão e nervosismo, que por vezes se passaram durante todo o mestrado. Obrigado por ter paciência, pela ausência, pela ajuda, por cuidar com excelência da nossa mais preciosa joia a nossa filha Louise, e por todo o companheirismo. Eu te amo!

Eu agradeço a minha mãe Celi, minha rainha, mãe solo! Que se dedicou inteiramente a minha educação e bem-estar, nunca deixou faltar nada, é meu maior exemplo de vida e garra. Sou grato por tudo que você me ensinou, ensina, de forma direta ou indireta. Eu amo você!

Um agradecimento muito especial a meu orientador, Prof. Dr. Vinicius Abilio Martins. Foram muitos ensinamentos, orientações, desafios propostos e oportunidades de aprendizado que me foram concedidas que com certeza me fizeram evoluir em minha caminhada acadêmica. E principalmente pela paciência em ensinar e por todo incentivo para não me deixar esmorecer frente as dificuldades encontradas.

Agradeço aos professores Dr. Vinicius Costa da Silva Zonatto, Dr. Denis Dall'asta e Dr. Clóvis Fiirst, por comporem tanto a banca de qualificação e a banca de defesa da dissertação, e sem dúvida os apontamentos foram fundamentais para a construção desta pesquisa.

A Todos os excelentes professores do PPGC com quem tive a oportunidade de estudar: Aládio Zanchet, Clóvis Fiirst, Delci Grapégia Dal Vesco, Denis Dall'asta, Dione Olesczuk Soutes, Jerry Adrian Johann, Leandro Augusto Toigo, Maria da Piedade Araujo, Sidnei Celerino da Silva, Silvana Anita Walter, Udo Strasburg e Vinicius Abilio Martins. Vocês, sem exceção, são incríveis e fantásticos e com certeza levarei os ensinamentos de cada um para o resto de minha vida.

A servidora Andrea Soares Bobato, sempre sem hesitar, me auxiliou em tudo o que lhe pedi ajuda, por vezes em até em situações que não seria de sua responsabilidade foi lá e auxiliou. Exemplo de servidora pública dedicada e sempre atenciosa. Muito Obrigado!

Aos amigos que o Programa de Mestrado me proporcionou: Aguinaldo Bodanese, Alvaro Antônio da Silva, Cleiton Luiz Klochinski, Edegar Luiz Del Sent, Edina Carine de Souza Kinzler, Edson Miguel Graeff Borges, Emerson Orsini Ferrari, Iriana Gonçalves dos

Santos Schaedler, Jefferson Leandro Schmidt, Luiz Carlos Krudycz, Marta Raquel Zuchelli Felipetto, Nelinho de Jesus Vieira, Sandra Laci Peiter, Tiago Ramos Wohleberg e Verônica Ahimaras Villalba. Muito obrigado por todo o aprendizado que obtive com cada um de vocês e pelo convívio prazeroso e amigável que tivemos, que muito contribuiu para tornar essa jornada mais leve.

Em especial, aos meus colegas/amigos Edegar Luiz Del Sent, Nelinho de Jesus Vieira, Jefferson Leandro Schmidt e Tiago Ramos Wohleberg, grandes parceiros de seminários, trabalhos e artigos, noites sem dormir em reunião online, nos quais sempre me auxiliaram.

Por fim, agradeço a todas as pessoas que tive a oportunidade de conhecer em toda a caminhada acadêmica do Mestrado, e que aqui não estão mencionadas. OBRIGADO!

RESUMO

Ruschel, R. (2023). Influência dos fatores contingenciais na implementação dos sistemas de controle interno de municípios paranaenses (Dissertação de Mestrado). Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Cascavel, PR, Brasil.

O Controle Interno é uma atividade importante dentro da Administração Pública, pois auxilia na prevenção de erros ou fraudes, subsidiando o gestor de forma eficiente e eficaz quanto aos controles do Setor Público. A implementação do Controle Interno nos entes públicos possui previsão legal a partir das legislações vigentes, enquanto a fiscalização ocorre por meio dos Tribunais de Contas. O entendimento sobre a implementação do Controle Interno pode ser feito, dentre outras, a partir da Teoria da Contingência. Diante disso, a pesquisa tem como objetivo analisar qual a influência dos fatores contingenciais na implementação do Sistema de Controle Interno (SCI), de acordo com a visão dos controladores internos dos municípios paranaenses. O estudo foi realizado por meio de uma pesquisa quantitativa e qualitativa para o problema; quanto aos objetivos, deu-se de forma descritiva, e quanto aos procedimentos, foi por meio de um *survey* (levantamento) e por pesquisa de campo e Modelagem de Equações Estruturais pelos mínimos quadrados parciais. Esta pesquisa, além de original, avança na produção de novos conhecimentos, uma vez que, além de testar a relação entre as variáveis contingenciais ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte, também se dedica a aprofundar a análise de tais relacionamentos, a partir de uma pesquisa de campo, em que se pretende compreender com profundidade os elementos que mais contribuem com essas interações do mesmo modo. Obteve-se uma amostra de 104 respondentes que fazem parte da análise quantitativa da pesquisa. Quanto à análise qualitativa, foram realizadas 8 entrevistas semiestruturadas e análise de documentos, com cidades de 5 a 430 mil habitantes do Estado do Paraná. Como principais resultados apresentados, quanto às hipóteses propostas, todas foram rejeitadas. Na análise quantitativa, as evidências encontradas revelam que a variável Estratégia apresentou influência positiva e significativa; as demais variáveis, Ambiente, Estrutura, Tecnologia e Porte não apresentaram a mesma relação. Em contrapartida, na análise qualitativa, foi possível constatar evidências de que o Ambiente, por meio do Tribunal de Contas, Ministério Público, legislações vigentes, fatores políticos e o atual cenário econômico, o fator Estrutura, com a contratação de novos servidores, melhoria na estrutura administrativa, contínuos treinamentos e capacitações dos profissionais, falta de padronização quanto às normas, e o fator Tecnologia, de acordo com a utilização de sistemas (*softwares*), sistemas disponibilizados pelos órgãos de controle, são considerados propulsores e influenciam positivamente a implementação do SCI. Já sobre os

fatores Estratégia e Porte, na percepção dos entrevistados, não há relação quanto à implementação do SCI. A pesquisa apresenta contribuição teórica, por agregar novos entendimentos da Teoria da Contingência relacionada ao Setor Público, auxiliar na tomada de decisão e cumprir as obrigações, melhorar os processos gerenciais relacionados ao Setor Público, e principalmente mostrar à sociedade, que possa estar exigindo maiores controles por parte da Administração Pública, ainda, pode ser considerada a falta de cobrança dos órgãos externos, e uma padronização das atividades a serem desenvolvidas mais eficientes e eficazes, o que contribuiria para uma melhor implementação do SCI nas prefeituras.

Palavras-chave: Administração Pública. Controle Interno. Teoria da Contingência. Setor Público. Sistemas de Controle Interno.

ABSTRACT

Ruschel, R. (2023). Influence of contingency factors in the implementation of internal control systems in municipalities in Paraná (Master's Dissertation). Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Cascavel, PR, Brasil.

Internal Control is an important activity within the Public Administration, as it helps to prevent errors or fraud, subsidizing the manager efficiently and effectively with regard to Public Sector controls. The implementation of Internal Control in public entities has a legal provision based on current legislation, while inspection takes place through the Courts of Accounts. The understanding regarding the implementation of Internal Control can be done, among others, from the Theory of Contingency. In view of this, the research aims to analyze the influence of contingency factors in the implementation of the Internal Control System (SIC), according to the vision of the internal controllers of the municipalities of Paraná. The study was carried out through a quantitative and qualitative research for the problem, regarding the objectives, it was descriptive, and regarding the procedures, it was through a survey and by field research and Structural Equation Modeling by partial least squares. This research, in addition to being original, advances in the production of new knowledge, since in addition to testing the relationship between the contingency variables environment, structure, strategy, technology and size, it is also dedicated to deepening the analysis of such relationships, based on a field research, in which it is necessary to understand in depth the elements that most contribute to these interactions in the same way. A sample of 104 respondents was obtained, who are part of the quantitative survey. As for the qualitative analysis, 8 semi-structured interviews and document analysis were carried out, with city halls from 5 to 430 thousand inhabitants in the State of Paraná. As main results presented, the proposed hypotheses were all rejected. In the quantitative analysis, the evidence found reveals that the Strategy variable had a positive and significant influence, the other variables Environment, Structure, Technology and size did not show the same relationship. On the other hand, in the qualitative analysis it was possible to find evidence that the Environment through the Court of Auditors, Public Ministry, current legislation, political factors and the current economic scenario, the Structure factor with the hiring of new servants, improvement in the administrative structure, continuous training and qualification of professionals, lack of standardization regarding norms, and the Technology factor, the use of systems (software), systems made available by the control bodies, are considered drivers and positively influence the implementation of the ICS. As for the Strategy and Size factors, in the perception of the interviewees, there is no relation with the implementation of the SCI. The research presents a theoretical contribution, by adding new

understandings of the Theory of Contingency related to the Public Sector, assisting in decision-making and complying with obligations, improving management processes related to the Public Sector, and mainly demonstrating that society may be demanding greater controls for As part of the Public Administration, the lack of demand from external bodies can also be considered, and a more efficient and effective standardization of activities to be developed would contribute to a better implementation of the SCI in city halls.

Keywords: Public Administration. Internal control. Contingency Theory. Public sector. Internal Control Systems.

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1. Todos os Municípios do Estado do Paraná.....	533
Figura 2. Modelo Estrutural	82

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Trajetória Epistemológica da Teoria Contingencial.....	30
Tabela 2 - Resumo das hipóteses e proposições.....	50
Tabela 3 - Constructo da Pesquisa Quantitativa.....	55
Tabela 4 - Constructo da Pesquisa Qualitativa.....	56
Tabela 5 - Coleta de Dados.....	58
Tabela 6 - Consistência para avaliação da confiabilidade.....	60
Tabela 7 - Critérios de avaliação e validação do modelo.....	60
Tabela 8 - Detalhamento da Execução das Entrevistas.....	62
Tabela 9 - Estatística Descritiva do Perfil dos Controladores Internos Respondentes.....	64
Tabela 10 - Percepção de conhecimento dos profissionais sobre o Controle Interno no Setor Público.....	67
Tabela 11 - Estágio da implantação do Sistema de Controle Interno.....	68
Tabela 12 - Perguntas <i>Survey</i> quanto aos Fatores Contingenciais.....	70
Tabela 13 - Estatística descritiva das variáveis.....	71
Tabela 14 - Estatística de Confiabilidade de Cronbach.....	73
Tabela 15 - Estatística de confiabilidade de <i>Cronbach</i> por Fator Contingencial.....	74
Tabela 16 - Teste de Normalidade.....	75
Tabela 17 - Apuração do coeficiente da correlação de <i>Spearman</i>	75
Tabela 18 - Coeficientes de Correlação.....	76
Tabela 19 - Correlação realizada entre os Fatores Contingenciais.....	77
Tabela 20 - Confiabilidade e validade do constructo.....	78
Tabela 21 - Validade discriminante (nível de constructo).....	79
Tabela 22 - Validade discriminante pelo critério de <i>Cross Loadings</i>	80
Tabela 23 - Avaliação de ajuste geral do modelo.....	81
Tabela 24 - Coeficiente de caminhos e significância das relações.....	82
Tabela 25 - Coeficiente de determinação de Pearson do modelo.....	83
Tabela 26 - Percepção sobre o fator ambiente – sociedade e transparência na utilização dos recursos.....	87
Tabela 27 - Resumo dos relatos sobre as exigências por entidades/órgãos de Controle, em especial TCE e MP.....	88
Tabela 28 - Resumo da percepção sobre o atual momento econômico do país – Pandemia Covid-19.....	91

Tabela 29 - Resumo das percepções quanto às legislações vigentes.....	92
Tabela 30 - Resumo das percepções dos fatores políticos, eleições e nova gestão	94
Tabela 31 - Demais fatores ou complementos sobre a influência na implementação do SCI..	95
Tabela 32 - Resumo das respostas relacionadas à contratação de servidores	97
Tabela 33 - Resumo das respostas quanto à Estrutura Administrativa.....	99
Tabela 34 - Resumo das respostas sobre Treinamentos e Capacitações Profissionais.....	100
Tabela 35 - Resumo das respostas sobre Capital Intelectual.....	101
Tabela 36 - Resumo das respostas sobre Falta de Padronizações e Normas.....	102
Tabela 37 - Resumo das respostas de outros fatores da Estrutura que influenciam a implantação do SCI	104
Tabela 38 - Resumo das respostas das Melhorias de Processos Gerenciais.....	105
Tabela 39 - Resumo das respostas sobre as Peças Orçamentárias PPA, LDO e LOA.....	106
Tabela 40 - Resumo das respostas quanto a Apontamentos e Normatizações Elaborados pelo Controle Interno.....	107
Tabela 41 - Resumo das respostas Informações Prestadas pelo Setor de Contabilidade	108
Tabela 42 - Resumo das respostas de outros fatores da Estratégia que influenciam a implantação do SCI	110
Tabela 43 - Resumo das respostas quanto aos Sistemas Utilizados (softwares).....	111
Tabela 44 - Resumo das respostas Setor de TI capacitado.....	112
Tabela 45 - Resumo das respostas disponibilização dos Sistemas dos Órgãos de Controle Externo (STN, SIOPS, SICONFI, SIM-AM e SIM-AP).....	113
Tabela 46 - Resumo das respostas de outros fatores da Tecnologia que influenciam a implantação do SCI	115
Tabela 47 - Resumo das respostas pelo aspecto de habitantes do município.....	116
Tabela 48 - Resumo das respostas pelo fator arrecadação de receita própria	117
Tabela 49 - Resumo das respostas se influenciam a implementação por meio do número de servidores.....	118
Tabela 50 - Resumo das respostas se influencia a implementação do SCI por meio da extensão territorial	119
Tabela 51 - Resumo das respostas de outros fatores do Porte que influenciam a implantação do SCI.....	120
Tabela 52 - Resumo das Proposições e Hipóteses Aceitas ou Rejeitadas.....	121

LISTA DE SIGLAS

AC	Alfa de Cronbach
AVE	Variância Média Extraída
CC	Confiabilidade Composta
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
GP	Gestão de Desempenho
HUOP	Hospital Universitário do Oeste do Paraná
IAS	Normas Internacionais de Contabilidade
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IFRS	Normas Internacionais de Relato Financeiro
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
LAI	Lei de Acesso à Informação
LDO	Lei das Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PLS-SEM	Minimos Quadrados Parciais
PPA	Plano Plurianual
PR	Estado do Paraná
SCI	Sistema de Controle Interno
SICSP	Subsistemas de Informação de Custos no Setor Público
SPSS	<i>Statistical Package for Social Sciences</i>
TCEPR	Tribunal de Contas do Estado do Paraná
TCEMG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	18
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA.....	21
1.2	OBJETIVOS	24
1.2.1	Geral.....	24
1.2.2	Específicos	24
1.3	DELIMITAÇÃO PARA O ESTUDO.....	24
1.4	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO	25
2	BASE TEÓRICA	28
2.1	ANTECEDENTES DA TEORIA CONTINGENCIAL.....	28
2.2	TEORIA CONTINGENCIAL	31
2.3	FATORES SITUACIONAIS CONTINGENCIAIS	33
2.3.1	Ambiente.....	34
2.3.2	Estrutura	35
2.3.3	Estratégia.....	37
2.3.4	Tecnologia.....	38
2.3.5	Porte	39
2.4	TEORIA DA CONTINGÊNCIA NO SETOR PÚBLICO	40
2.5	CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	43
2.6	MODELO TEÓRICO E FORMULAÇÃO DE HIPÓTESES/PROPOSIÇÕES.....	44
3	MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA	51
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	51
3.2	UNIDADE DE ANÁLISE, POPULAÇÃO E AMOSTRA	53
3.3	CONSTRUCTO DA PESQUISA	54
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS	58
3.5	PROCEDIMENTOS E ANÁLISE DE DADOS.....	59
3.6	LIMITAÇÕES DOS MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA.....	63
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	64
4.1	PERFIL DOS RESPONDENTES.....	64
4.2	ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS	68
4.2.1	Confiabilidade do questionário aplicado.....	73

4.2.2	Correlação das variáveis	74
4.3	MODELAGEM DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS	78
4.3.1	Avaliação do modelo de mensuração.....	78
4.3.2	Análise do Modelo Estrutural	81
4.4	RESULTADOS E ANÁLISE QUALITATIVA DOS FATORES CONTINGENCIAIS	86
4.4.1	Fator Ambiente.....	86
4.4.2	Fator Estrutura.....	97
4.4.3	Fator Estratégia	105
4.4.4	Fator Tecnologia	110
4.4.5	Fator Porte.....	116
4.5	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS PELAS TÉCNICAS DE ANÁLISE QUANTITATIVA E ANÁLISE QUALITATIVA.....	121
4.5.1	Análise Quantitativa.....	122
4.5.2	Análise Qualitativa.....	123
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	126
	REFERÊNCIAS	132
	APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	144
	APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA	153
	APÊNDICE C – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO	156

1 INTRODUÇÃO

A partir das inovações tecnológicas e da crescente transparência nas contas públicas, a sociedade passou a exigir uma nova forma de gestão, a qual garanta uma prestação de serviços públicos a partir da necessidade da sociedade (Sediyama, Anjos & Felix, 2019; Rosa, Martins, Lunkes & Vieira, 2021). A administração pública possui um papel relevante por meio da oferta de serviços à sociedade e o monitoramento dos recursos disponíveis é fundamental para o cumprimento da sua finalidade (Barbieri & Hortale, 2002; Choi, Lee & Sonu, 2013; Beuren & Zonatto, 2014).

O setor público vem passando por diversas transformações no Brasil nos últimos anos (Marques, Bezerra Filho & Caldas, 2020). Um fator é a obrigatoriedade da instituição e manutenção de atuantes Sistemas de Controle Interno (SCI) no setor público, por meio das legislações, com início pela Lei 4.320 de 1964, abordado em seus art. 75 a 81, seguido das demais legislações, como o Decreto-Lei n.º 200 de 1967, Constituição Federal de 1988, Lei 8.666, de 1993, das Licitações e Contratos, Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF n.º 101/00, Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) 1.135/08, com a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16.8 em 2008, a Lei de Acesso à Informação (LAI) n.º 12.527, em 2011, e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, em 2012. Essas legislações apresentam mudanças importantes, trazendo o patrimônio público como objeto da contabilidade pública e normatizando o controle interno como uma ferramenta de controle da administração pública de grande importância.

Com relação à administração pública, a literatura apresenta que a compreensão da estrutura do Sistema de Controle Interno e possíveis fatores que possam favorecer a implementação em um ambiente de controle eficaz para o setor público é considerada um tema que necessita de maior investigação (Beuren & Zonatto, 2014). A administração pública, com um controle interno atuando de forma efetiva, pode contribuir com a sociedade para que os recursos públicos sejam aplicados de uma forma eficiente e eficaz nos termos previstos em leis e regulamentos.

Para a administração pública, o controle interno está estruturado para auxiliar o enfrentamento de riscos, subsidiando razoável segurança para o gestor público alcançar os objetivos traçados para o órgão, que são: realização e cumprimento das obrigações com *accountability* e por meio da obediência e cumprimento dos regulamentos e leis aplicáveis

(Lisboa, 2019). Para Monteiro (2015), tem-se uma forte preocupação com o controle interno, pois é utilizado para subsidiar o processo decisório no dia a dia dos gestores, e conseqüentemente apoiar os controles externos, disponibilizando informações relevantes, assim, fomentando os controles sociais junto à realidade que o setor público vive.

Para Rocío, Gras e Hernandez (2017), as instituições públicas que possuem um sistema de controle interno considerado “fraco” ou ineficiente apresentam resultados orçamentários e financeiros piores, se comparados com outras instituições públicas que possuem atuantes e efetivos controles internos. Já Monteiro (2015) assevera a importância do controle interno no contexto da administração pública, não apenas na forma de apoio à gestão, mas, sim, como um importante elemento que proporciona mudanças na realidade do departamento que necessita de melhorias constantes.

Nesse sentido, torna-se importante a presença de um condizente Sistema de Controle Interno para a administração pública, e que serve como alicerce para o Sistema de Controle Externo (Diniz, Ribeiro, Libonati & Fragoso, 2004), facilitando exames preliminares por parte do Tribunal de Contas, poder Legislativo e demais interessados, como a sociedade em geral.

A utilização da Teoria da Contingência como base teórica em estudos demonstra a correlação do desenvolvimento de sistemas de controle e possíveis restrições que possam ocorrer com a perspectiva de auxiliar o gestor na busca constante para alcançar os objetivos definidos, e conseqüentemente auferindo melhores resultados para a organização (Beuren & Macohon, 2011). Estes autores descrevem que a teoria admite que não há uma forma administrativa padrão aplicável a toda organização e que depende da análise das contingências, para o delineamento do melhor ajuste possível nos sistemas de gestão.

A utilização dos fatores contingenciais se apresenta em distintas frentes na Administração Pública. Como pode-se observar, as pesquisas desenvolvidas por Cavichioli (2017), Rovaris (2018) e Nottar (2022) buscaram identificar e analisar a Teoria da Contingência relacionada à administração pública. Especificamente, na implementação dos Sistemas de Custos por meio dos fatores contingenciais ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia, tecnologia da informação e porte ou tamanho, em distintas entidades públicas, no âmbito das Prefeituras paranaenses (Cavichioli, 2017), em um Hospital Público do Oeste do Paraná (Rovaris, 2018) e mais recentemente em Universidades Federais do Brasil (Nottar, 2022).

Souza, Schnell e Dal Vesco (2018) identificaram os fatores contingenciais, a partir das demandas do Governo do Estado, que estão ligados fortemente à implementação dos sistemas de controles e informações. Constataram que os fatores contingenciais considerados externos à

entidade são os que mais influenciam quanto à operacionalização dos Sistemas de Controle Gerencial, em um Hospital Universitário.

Já Silva, Fiirst, Pletsch e Carvalho (2019) descrevem que os fatores contingenciais ambiente, tecnologia, estrutura e porte proporcionam uma melhor explicação quanto ao nível de divulgação das informações da esfera pública. Assim, os municípios que estão se adequando a esses fatores se encaminham a obter um elevado nível de transparência eletrônica, adequado ao objeto da Teoria da Contingência.

Corroborando a importância da análise dos efeitos de tais fatores, na implementação de Sistemas de Controles Internos, Fiirst e Beuren (2022) evidenciaram que diferentes fatores contingenciais podem impactar de maneira distinta nos resultados dos governos locais. Por meio dos fatores contingenciais porte e ambiente, os autores evidenciam que essas variáveis contribuem positivamente com resultados socioeconômicos. Já o fator tecnologia se apresenta de forma negativa. O fator estrutura não apresentou significância estatística. Os autores concluem, descrevendo que fatores contingenciais externos, que o gestor não consegue controlar, são aqueles que conseguem explicar melhor as variáveis do comportamento do desempenho socioeconômico dos governos locais.

Como pode-se verificar, a abordagem de um conjunto de fatores contingenciais permite uma melhor compreensão de suas interações, uma vez que todos que estão presentes no ambiente determinam em que condições o Sistema de Controle Interno é implementado. Esses achados podem contribuir para a identificação dos fatores que mais exercem influência na adoção dos Sistemas de Controle Interno.

A Teoria da Contingência investiga aspectos considerados específicos para o sistema de controle gerencial; conforme as suas circunstâncias, demonstra-se a correspondência adequada, uma vez que a eficiência e eficácia fica na dependência da capacidade da entidade de se organizar e se adaptar à ocorrência das mudanças nos fatores externos e internos (Otley, 1980; Haldma & Lääts, 2002). Assim, pode-se analisar as práticas gerenciais, sob a lente da Teoria da Contingência, voltadas ao Sistema de Controle Interno no Setor Público. Por essa razão, esta pesquisa avança na busca do entendimento da influência dos fatores contingenciais ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte, na implementação de Sistemas de Controle Interno em âmbito municipal.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Observa-se que estudos anteriores não possuem relação com o tema ou objeto de análise dos Sistemas de Controle Interno; eles estudam a teoria da contingência em outros aspectos. Tais estudos comprovam que a teoria é útil para analisar essas relações neste ambiente. Logo, faz-se importante pesquisar os fatores que influenciam a implementação dos Sistemas de Controle Interno.

Sell, Beuren e Lavarda (2020) pesquisaram a influência dos fatores contingenciais perante o desempenho de municípios durante um período de três mandatos políticos. Consideraram elementos contingenciais internos, apresentando um resultado de influência significativa perante o desempenho dos municípios. Por sua vez, Lima Filho, Martins e Peixe (2021) buscaram investigar as características das compras públicas pela modalidade dispensa de licitação no enfrentamento da Covid-19, a partir da teoria contingencial. Os resultados da pesquisa demonstram que, por mais que haja diferença de objetivos institucionais de cada órgão, apresenta sintonia na aplicação de verbas relacionadas ao enfrentamento da Covid-19.

Marques et al. (2020) pesquisaram, em seu estudo, a percepção de uma amostra de contadores públicos brasileiros com relação à adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil, as quais estão em processo de convergência para as normas da *Internacional Federation of Accountants (International Public Sector Accounting Standards)*, utilizando a Teoria da Contingência para embasar o estudo. Como resultado da pesquisa, demonstram que permeia uma necessidade de mudanças organizacionais, estruturais, sensibilização da alta administração, por meio de competência técnica-profissional e de cultura na fração de contabilidade e na auditoria interna dos órgãos públicos brasileiros para atender à convergência.

Ferreira, Santos e Vasconcelos (2021) buscaram analisar a relação entre a avaliação do Controle Interno e o tamanho dos órgãos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Ceará, utilizando a abordagem contingencial. Identificaram influência negativa do tamanho dos órgãos na avaliação do Controle Interno. Já Cavichioli (2017) investigou e analisou como os fatores contingenciais influenciam na implantação dos Subsistemas de Informação de Custos no Setor Público (SICSP). Os resultados apresentam que há existência de influência dos fatores contingenciais relacionados à implementação do SICSP.

Nottar (2022) buscou identificar quais fatores contingenciais podem influenciar na implementação da contabilidade de custos em Universidades Federais do Brasil; na sequência,

buscou a compreensão de como tais fatores afetam sua adoção. Como resultado da pesquisa, a autora descreve que, em sua grande maioria, as universidades estão na fase inicial da implementação do sistema de custos, ressaltando que os pesquisados salientam ser muito importante para o Setor Público. Apresenta que os participantes enfatizam que as dificuldades quanto à implementação do sistema de custos são: a inflexibilidade quanto à estrutura organizacional; falta de *softwares* adequados; carência de servidores (pessoal); servidores ou equipes da parte técnica com especialidade que estejam disponíveis; fortes oposições a mudanças e principalmente a falta de utilização da cultura dos custos. Já de forma positiva e contributiva, destaca-se: as mídias; constantes capacitações; legislação; vasto conhecimento técnico e significativos sistemas estruturantes.

Pode-se perceber que não foram encontradas pesquisas que abordem a implementação dos SCI no âmbito municipal sob a ótica da Teoria da Contingência. Assim, torna-se importante a observação de vários e diferentes fatores que contribuem para a análise específica da implementação dos Sistemas de Controles Internos em âmbito municipal, considerando a importância dos municípios com atendimento às demandas locais. Por meio de maior controle gerencial, tendem a refletir em maiores benefícios para a comunidade assistida, visto que os fatores contingenciais impactam de maneira diferente nas entidades do setor público.

Nesse sentido, a Teoria Contingencial, conforme descrevem Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009), não possui apenas uma solução quanto a resoluções de problemas de âmbito organizacional. A teoria busca correlacionar o desenvolvimento de sistemas e as restrições específicas, a fim de auxiliar o gestor na busca por alcançar objetivos, e os melhores resultados para a organização.

Essa teoria admite que não há uma forma administrativa padrão aplicável a toda organização e que depende da análise das contingências, para o delineamento do melhor ajuste nos sistemas de gestão (Beuren & Macohon, 2011). A teoria contingencial vem se sustentando no contexto contemporâneo, abordando que ambiente, estrutura, tecnologia, estratégias e porte estão em constante mudança. De certa forma, suas implicações afetam os Sistemas de Controle Gerencial, assim, demandam avaliações contínuas (Chenhall, 2003). Nesse sentido, pode-se dizer que os fatores contingenciais tendem a auxiliar na explicação de fenômenos internos e externos das organizações.

Os fatores contingenciais no ambiente interno apresentam fatores pelos quais a organização exerce controle, tais como estrutura, tecnologia, estratégias e porte, enquanto, com relação aos de ambiente externo, a organização não exerce controle, por exemplo, Produto Interno Bruto (PIB), Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM), dentre outros

(Moura, Camargo & Zanin, 2017). A Teoria da Contingência preconiza que os processos eficientes e as estruturas organizacionais são dependentes do contexto da organização (Dallabona, Nardelli & Fernandes, 2019).

Existem algumas pesquisas que vêm se desenvolvendo sob lente teórica da aplicação nos Sistemas de Custos (Cavichioli, 2017; Rovaris, 2018; Nottar, 2022). Souza (2017) buscou investigar as influências das variáveis da Teoria da Contingência no Controle Interno de empresas de pequeno e médio porte. Como resultado da pesquisa, apresentou que as pequenas e médias empresas possuem a necessidade de estar se estruturando com o passar dos anos, alinhando estratégias, planejando-se e investindo em tecnologias no Setor de Controle Interno, com o objetivo de alcançar resultados positivos e se manter competitivas no mercado.

Desse modo, Zanette, Dutra e Alberton (2007) asseveram que os Controles Internos possuem características de sistemas administrativos, pois estão correlacionados à disciplina das diretrizes contábeis e administrativas e fortemente ligados à eficiência operacional. Pode-se observar que, no Setor Público, a função do Controle Interno é fundamental quanto à legalidade das condutas dos administradores públicos, que acumula uma função de supervisão (Barbieri & Hortale, 2002; Beuren & Zonatto, 2014). Observa-se que os Controles Internos ou Externos, com fraco ou baixo desempenho, tendem a impactar tanto nas finanças públicas quanto em seu planejamento (Speeden & Perez, 2020).

No Setor Público, uma maior investigação para compreensão do Controle Interno se faz necessária (Ferreira et al., 2021). É fundamental a identificação dos fatores que possam explicar como os mecanismos de controle contribuem para a construção de um ambiente que pode monitorar de forma eficaz a gestão dos riscos da administração (Beuren & Zonatto, 2014). Os mesmos autores explicam que o Controle Interno é de suma importância para a gestão pública, e que, em pesquisas científicas, há muitos temas que merecem ser explorados e contribuir para a comunidade científica. Pesquisas sobre a avaliação dos Controles Internos no Setor Público têm se mostrado importantes, pois auxiliam na redução da sensação de que a sociedade tem a fragilidade dos controles existentes, a ineficiência e impunidade quanto à fiscalização da utilização dos recursos públicos (Silva, Abreu & Couto, 2018).

Nesse sentido, destaca-se a real necessidade de investigação de razões que dificultem ou contribuem para a implementação do SCI, que é um tema atual e relevante para a pesquisa científica no Setor Público. Nessa perspectiva, observa-se que os controladores internos do Setor Público são os profissionais que mais possuem envolvimento relacionado a Controles Internos, os quais estão diretamente envolvidos na implementação e manutenção do Sistema de

Controle Interno, portanto, são os profissionais considerados mais indicados a fazer parte desta pesquisa.

Assim, tem-se o seguinte problema da pesquisa: *Qual é a influência dos fatores contingenciais na implementação do Sistema de Controle Interno (SCI), de acordo com a percepção dos controladores internos dos municípios paranaenses?*

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Geral

Analisar a influência dos fatores contingenciais na implementação do Sistema de Controle Interno (SCI), de acordo com a visão dos controladores internos dos municípios paranaenses.

1.2.2 Específicos

Para realizar o cumprimento do objetivo geral e por seqüência esclarecer o problema, foram estabelecidos objetivos específicos para o desenvolvimento da pesquisa.

- a) identificar como ocorre ou ocorreu a implantação do SCI como instrumento de gestão pública nos municípios paranaenses;
- b) identificar a relação dos fatores contingenciais na implementação do SCI;
- c) analisar como os fatores contingenciais proporcionam a implementação do SCI.

1.3 DELIMITAÇÃO PARA O ESTUDO

Esta pesquisa foi desenvolvida na área da Administração Pública, abordando o tema Sistemas de Controle Interno (SCI), analisando pela lente da Teoria da Contingência; como fatores contingenciais observados na pesquisa, foram avaliados Ambiente, Estrutura, Estratégia, Tecnologia e Porte. O universo da pesquisa, trata-se do poder executivo (prefeituras), abrangendo os 399 municípios do Estado do Paraná. Os profissionais abordados na pesquisa são os responsáveis pelo Controle Interno (Controladores Internos). A pesquisa encontra-se dividida em duas etapas: por primeiro, a abordagem quantitativa, que ocorreu por

meio do envio de questionários aos profissionais das 399 prefeituras municipais do Estado do Paraná; e a segunda etapa, pela abordagem qualitativa, por meio de entrevistas semiestruturadas aplicadas a 8 profissionais, com o objetivo de aprofundar a análise da relação dos fatores contingenciais, a partir de uma pesquisa de campo, com a qual se pretende compreender com maior profundidade os elementos que mais contribuem por meio de suas interações e de informações que vão além daquelas constantes nos questionários, subsidiando, assim, a pesquisa sobre o tema selecionado.

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO

Quando é elaborada uma pesquisa, ao escolher o tema a ser pesquisado, devem-se observar três critérios que contribuem para a justificativa da execução, que são: a viabilidade, a importância e a originalidade da pesquisa (Castro, 1977).

A viabilidade pode ser entendida e apreciada à medida que: i) terá tempo hábil para realizá-la; e ii) se tem disposição para acessar os dados, haja vista que as prefeituras são órgãos públicos e não possuem restrição ao divulgar dados, e por fim devido à carência em estudos voltados para a administração pública.

Quanto à importância, a pesquisa justifica-se, pois pretende-se aprimorar e desenvolver contribuição teórica sobre a Teoria da Contingência no Setor Público, com a identificação da influência dos fatores contingenciais na implementação do SCI. Pesquisar temas relacionados ao Setor Público auxilia os gestores a priorizar os controles internos, e isso contribui como instrumento de prevenção, monitoramento e correção de erros ou identificação de fraudes. Possibilita, ainda, obter resultados mais rápidos, efetivos e econômicos (Ferreira et al., 2021). Outro fator importante é o interesse por parte da população, que está exigindo maiores controles na Administração Pública por seus gestores (Loureiro, Teixeira & Moraes, 2009). E também buscar contribuir no entendimento melhor do assunto e na tomada de decisões para cumprir essa obrigatoriedade e melhorar os processos gerenciais relacionados à gestão nas entidades do Setor Público.

A originalidade está presente nesta pesquisa, pois existem diversos trabalhos envolvendo a Teoria da Contingência e Setor Público. Contudo, por meio das buscas realizadas, não foram encontradas, nas bases nacionais e internacionais, pesquisas que relacionassem os fatores contingenciais na implementação dos Sistemas de Controle Interno em municípios (prefeituras); pode haver estudos, porém, não foram encontrados antes desta pesquisa. Pode-se

analisar que a administração pública está constantemente passando por mudanças na gestão, sobretudo pela escassez de recursos, melhoria nos serviços prestados e atendimento às normas contábeis. Com isso, entra no cenário o Sistema de Controle Interno, o qual é fundamental e relevante para dar suporte à gestão e às necessidades de transparência.

Nesse sentido, a pesquisa vai além, pois é observada a partir da perspectiva quantitativa, quanto à análise da influência, das interações existentes entre um conjunto de variáveis, o que permite a avaliação com relação a quais fatores são determinantes; do mesmo modo, avaliar os fatores que menos impactam a propensão à adoção dos Sistemas de Controle Interno.

No contexto da Contabilidade, o Sistema de Controle Gerencial vem sendo discutido constantemente, e um dos elementos é o Sistema de Controle Interno. Realizar a análise sobre a implementação do Sistema de Controle Interno na perspectiva da Teoria Contingencial, por meio dos seus fatores Ambiente, Estrutura, Estratégia, Tecnologia e Porte, permite apresentar novas alternativas e entendimentos da Teoria com relação ao Setor Público.

Tal análise contribui para o aprimoramento nas tomadas de decisões, e auxilia quanto ao cumprimento dessa obrigatoriedade, contribuindo na melhoria dos processos gerenciais do Setor Público, demonstrando maior transparência e controle para a sociedade. Além disso, demonstra aos órgãos de controle externo que a falta de normatização e padronização (simples e objetiva) acaba dificultando a realização de tais controles.

Uma vez que a abordagem quantitativa apenas interfere nas relações de causalidade, a partir de uma abordagem qualitativa, busca-se melhor compreender e aprofundar o entendimento das relações; esta análise também permite realizar comparação, com relação a vários casos, identificando se os fatores impactam de forma uniforme os municípios, ou se há especificidades, o que pode gerar novas oportunidades para a realização de novos estudos.

Assim, espera-se, com este trabalho dissertativo, que se possa contribuir para o avanço na apuração de informações sobre a Teoria Contingencial, contribuindo para a pesquisa científica na área de Contabilidade Pública. Por meio do aperfeiçoamento das metodologias disponíveis na literatura, contribuindo para a uniformização mínima nas informações desenvolvidas e, por consequência, contribuindo como mecanismo de comparação, transparência, desempenho e controle nos Municípios Paranaenses.

A pesquisa possui relevância por agregar outros resultados à Teoria Contingencial, principalmente pelo fato de existirem poucos estudos que relacionam a Teoria Contingencial ao Setor Público, analisados por meio da influência dos fatores contingenciais. Após, o capítulo de introdução, já apresentado, na sequência tem-se o capítulo 2, que apresenta a base teórica,

trazendo o histórico desde o surgimento por meio de seus antecedentes da Teoria Contingencial, até a aplicação em cases de sucesso.

Já no capítulo 3, é demonstrado os métodos e procedimentos que subsidiam a realização da pesquisa, por meio do delineamento da pesquisa, apresentando a unidade de análise, população a ser estudada e a amostra a ser analisada, explanando quanto aos procedimentos de coleta e análise dos dados, por fim, se tem a limitação dos métodos e técnicas a serem utilizadas na pesquisa.

Apresenta-se no capítulo 4, a análise e discussões dos resultados, em que é demonstrado o perfil dos respondentes, realizado por meio do levantamento (*survey*). Na sequência, são observadas as estatísticas descritivas das variáveis, em seguida utilizou-se a Modelagem de Equações Estruturais, na parte da pesquisa quantitativa. Já na parte da pesquisa qualitativa, por meio da análise de conteúdo foram discutidos os Fatores Contingenciais: Ambiente, Estrutura, Estratégia, Tecnologia e Porte.

No capítulo 5, apresenta-se as considerações finais da pesquisa, demonstrando os resultados achados. Por fim são apresentadas as referencias que serviram de alicerce literário para a elaboração dessa pesquisa.

2 BASE TEÓRICA

A pesquisa aborda a Teoria da Contingência, porém, vale salientar que outras teorias associadas também são importantes para o entendimento e surgimento desta, as quais contribuíram para o avanço nos estudos das organizações. Para Cury (2000), a Teoria Contingencial é o resultado da soma de diversos estudos, pesquisas e demais teorias. À abordagem da Teoria da Contingência junto com os fatores situacionais direcionam a pesquisa, e o Setor Público, por meio do Controle Interno no âmbito gerencial, que analisará sob a lente da teoria, em uma pesquisa empírica.

Por meio da revisão de literatura, é feita a divisão com leitores dos resultados encontrados em outras pesquisas, as quais estão diretamente ligadas ao estudo que está sendo apresentado (Creswell, 2010). A partir desse contexto, seguem os capítulos a serem tratados:

- a) Antecedentes da Teoria Contingencial;
- b) Teoria Contingencial;
- c) Fatores situacionais contingentes;
- d) Teoria da Contingência no Setor Público;
- e) Controle Interno na Administração Pública;
- f) Modelo teórico.

2.1 ANTECEDENTES DA TEORIA CONTINGENCIAL

Com o surgimento de divergências e alterações na definição de problemas econômicos, Pinho e Vasconcellos (2003, p. 35) descrevem que, por meio “da determinação das causas do desenvolvimento da riqueza, o economista passou a se preocupar com a alocação dos recursos escassos entre usos alternativos”. Antes da definição da Teoria Contingencial, é importante relatar a relação com a teoria econômica neoclássica, que teve seu surgimento ao final da década de 1870 e início das décadas do século XX, advindo de necessidades de consumidores em aumentar sua utilidade e a maximização de lucro por parte dos produtores, fomentando o surgimento e a elaboração de um inovador aparato teórico (Guerra, 2007).

Com relação à definição de alguns pressupostos que a teoria neoclássica apresenta, como a relação da racionalidade econômica, tem-se a presunção de que o indivíduo realiza escolhas consideradas “ótimas”, em ambientes cuidadosamente específicos e claramente definidos (March & Simon, 1958), e o universo econômico equilibrado, em que as escolhas dos

indivíduos são consideradas de forma constante e estável, garantindo ótimas escolhas, ou torna-se possível a potencialização da serventia individual (Moretto, 2003). Morgan, Bergamini e Coda (1996) apresentam que a empresa tem a necessidade ou precisam utilizar a racionalidade sistêmica, com o intuito de realizarem suas atividades de forma mais eficiente, na medida do possível.

A partir desse pressuposto, foram encontradas as primeiras características em estudos pioneiros científicos de Administração. Em que pese a constante busca na maximização da eficiência das empresas, orientada a partir da racionalidade econômica e pela ótica permanente da empresa, que estão presentes na evolução da Administração Científica, na Teoria da Burocracia, e na Teoria Clássica de Administração (Guerra, 2007). Nesse sentido, além das Teorias já citadas, tem-se a Teoria Clássica, das Relações Humanas, e, principalmente, a da abordagem Sistêmica, que permite analisar a troca de energia das empresas nos ambientes internos e externos (Goto, 2013). A abordagem afirma, ainda, que a empresa tem a necessidade de ser sistemas racionais, possibilitando operar de forma mais eficiente (Morgan et al., 1996).

Quanto à Teoria Sistêmica e à perspectiva funcionalista, destacam-se pela busca crítica de compreender os pressupostos organizacionais a partir da perspectiva do sistema social, que retrata outro grande sistema (Garcia & Bronzo, 2000). A abordagem da contingência sob o ponto de vista da Teoria Sistêmica apresenta que a empresa corresponde a um ser “vivo”, que, para sua sobrevivência, vive em conflito com o ambiente para se manter operante (Amaro, 2014).

A Teoria da Contingência teve seu surgimento por meio de diversos estudos (Marques, Souza & Silva, 2015), os quais tiveram início a partir do século XX, formando a base da Teoria Contingencial (Dutra, 2019). Espejo (2008) descreve que a Teoria Contingencial teve seu surgimento por meio da observação de certos aspectos nominados como fatores contingenciais, que norteiam certas tomadas de decisões em determinadas situações, porém, os pensadores tiveram inspiração a partir de teorias anteriores, em especial a Teoria Sistêmica.

Para a contextualização dos estudos pioneiros que pesquisaram a Teoria da Contingência, está apresentado, na Tabela 1, de forma sintética, a trajetória epistemológica relacionada com a Teoria da Contingência.

Tabela 1 - Trajetória Epistemológica da Teoria Contingencial

Ano	Autores	Contribuições
1958; 1965	Woodward	Pioneiro na pesquisa com a abordagem das contingências nas organizações; Estudos sobre a associação da estrutura organizacional e a tecnologia (1965);
1961	Burns e Stalker	Análise relacionada aos efeitos do ambiente externo acerca de estilo administrativo, por meio dos resultados expostos das organizações; quanto ao ambiente das organizações houve a identificação de 5 níveis, que partem do instável até o estável; Reflexões sobre as organizações serem estruturas mecanicistas ou estruturas orgânicas, cada uma é válida no seu próprio lugar;
1962	Chandler	Investigação e análise quanto às relações da estrutura e estratégia das organizações;
1967	Thompson	Estudo quanto à interação entre o comportamento de seres humanos dentro das organizações e questões contingenciais;
1967	Lawrence e Lorsch	Análise da necessidade de adaptação das organizações, por meio de demandas do ambiente; Associação da estrutura organizacional em face da concorrência; Alteração nas organizações frente à diversidade de mercado em que atuam;
1967	Perrow	Observação e estudo entre a previsão e variabilidade do trabalho frente à tecnologia; Verificação da relação entre a estrutura organizacional e a tecnologia, aperfeiçoando a pesquisa de Woodward;
1972	Greiner	Correlação entre o estágio do CVO e a estrutura da organização;
1978	Waterhouse e Tiessen	Pesquisa sobre a relação dos sistemas de controle gerências por meio dos fatores contingenciais;
2003	Chenhall	Relação entre a influência dos fatores contingenciais e os sistemas de Contabilidade Gerencial;
2005	Tillema	Estudo dos fatores organizacionais e ambientais, os quais buscam explicar a utilização do sistema sofisticado de Contabilidade Gerencial;
2007	Aguiar e Frezatti	Análise da influência dos fatores contingenciais aplicados às modernas ferramentas de gestão.

Fonte: Elaborado com base em Espejo (2008); Oliveira (2008); Fagundes et al. (2010); Silva (2013).

Apresentam-se, na Tabela 1, os pesquisadores que são considerados “seminais” com relação à Teoria da Contingência, que são os principais trabalhos de Woodward (1958; 1965), Burns e Stalker (1961), Chandler (1962), Thompson (1967), Lawrence e Lorsch (1967), Perrow (1967), Greiner (1972) e Waterhouse e Tiessen (1978). Os estudiosos sobre o tema também incluíram como “seminais” os trabalhos de Chenhall (2003), Tillema (2005) e Aguiar e Frezatti (2007).

Nas pesquisas e estudos, apresentam-se formas distintas dos fatores contingenciais. Woodward (1958; 1965) e Perrow (1967) abordam os fatores estrutura organizacional e tecnologia. Burns e Stalker (1961) e Lawrence e Lorsch (1967) buscaram analisar as mudanças organizacionais conforme o ambiente externo. Chandler (1962) e Greiner (1972) voltam-se para a estrutura organizacional e a estratégia. Waterhouse e Tiessen (1978) relacionam os fatores contingenciais ao Sistema de Controle Gerencial. Chenhall (2003) e Tillema (2005) olham para as influências dos fatores contingenciais voltados para os sistemas de Contabilidade Gerencial. Aguiar e Frezatti (2007) descrevem as influências nas ferramentas modernas de gestão por meio dos fatores contingenciais.

Após feito o resgate dos principais autores e suas abordagens, pode-se observar o processo de evolução da Teoria da Contingência, que vem, desde 1958, apresentando importantes contribuições para o processo de gestão empresarial no âmbito contemporâneo, no que tange à obtenção de resultados, que continuam até os dias de hoje sendo utilizados em diversos estudos sobre a Teoria Contingencial. A próxima seção tem o propósito de melhor descrever e contribuir para a compreensão dos termos e conceitos da Teoria utilizada no contexto desta pesquisa.

2.2 TEORIA CONTINGENCIAL

A abordagem da Teoria Contingencial apresenta que as organizações partem do pressuposto de que são sistemas abertos, com contínuas modificações, as quais vivenciam influências tanto por fator interno quanto externo, que o êxito organizacional possa resultar em um ajuste da organização de acordo com seu contexto e suas características (Donaldson, 2001). A Teoria da Contingência demonstra a preposição de que não existe um modelo específico em face das empresas (Dallabona et al., 2019). Nesse sentido, é a Teoria que é fortemente utilizada com o intuito de compreensão das organizações (Donaldson, 2007).

A relação da Teoria Contingencial, no contexto da Contabilidade, teve início no começo dos anos 70, permeando de modo específico sob o ponto de vista comportamental e da Contabilidade Gerencial (Otley, 1999). A Teoria Contingencial é oriunda da associação de variadas áreas inter-relacionadas de conhecimento (Silva, 2013). Frezatti et al. (2009) descrevem que, no contexto gerencial, a teoria é adequada, pois estuda a relação que existe no meio do desenho de Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG) e das variáveis contingenciais individuais de cada organização.

Chenhall (2003) salienta que existem diversas pesquisas importantes relacionados com a abordagem contingencial a partir de aspectos orçamentários, Sistemas de Contabilidade Gerencial, custos, desempenho financeiro, modernização de controle gerencial na área da Contabilidade Gerencial. Camacho (2010) corrobora que, em pesquisas recentes na área gerencial, tem-se utilizado diferentes fatores contingenciais para compreensão da melhor maneira de utilização no Sistema de Informação Gerencial (SIG). Desse modo, os SCG e SIG são ajustados conforme necessidade identificada no ambiente em que a empresa está inserida, baseando-se em fundamentos da Teoria da Contingência (Brandt, 2018).

Na Teoria da Contingência, evidencia-se que não é possível a prescrição de um SCG universal para todas as empresas de forma eficiente e eficaz, pois, para a efetiva aplicação do SCG, há uma dependência de ajustes entre o ambiente e o sistema (Otley, 1999; Donaldson, 2001; Chen, 2008). Frezatti et al. (2009) salientam que, nessa teoria, as organizações são únicas e possuem características e particularidades distintas, as quais requerem um projeto específico de modelo de Contabilidade Gerencial. Donaldson (2015) salienta que a Teoria Contingencial estrutural se refere ao fato de que as estruturas organizacionais necessitam ajustar-se a fatores como: porte da organização e estratégia que é utilizada para uma produção de maiores resultados e desempenho. Ainda, o mesmo autor frisa que o desempenho organizacional fica condicionado a ajustes que a organização faz frente aos fatores contingenciais.

Para Guerra (2007), a Teoria da Contingência guiou uma contraposição quanto aos conceitos universais estabelecidos, advindos de outras teorias, no sentido de que não há uma melhor forma de administrar (*the best way*) a organização, que se possa colocar em prática em todas as organizações, uma vez que cada empresa se organiza conforme sua forma, partindo das particularidades em que a empresa estará inserida em certo momento no ambiente.

Rovaris (2018) descreve que a Teoria Contingencial empreende que uma entidade precisa ter uma estrutura que seja sólida com as suas necessidades ambientais. A mesma autora apresenta que a adequação a fatores internos e externos, como o porte, o ambiente, a tecnologia e a estratégia utilizados para a tomada de decisão são a base para a eficácia de uma organização.

Desse modo, a Teoria esclarece que o êxito das organizações se destaca na disposição a fatores como o ambiente, o qual atua com um papel importante e fundamental no desempenho das organizações, que busca a conquista de harmonia e coerência entre o ambiente e fatores externos das organizações (Fagundes et al., 2010; Bae, 2011; Silva, 2013; Kanyua, 2015).

Shay (2014) descreve que pesquisadores da organização observaram diversas vezes três princípios considerados fundamentais, relacionado a Teoria da Contingência, que são: i) é inexistente uma única “melhor” forma e maneira de uma empresa se organizar; ii) independentemente da situação apresentada, as formas de organização nem sempre são igualmente eficazes; e iii) a forma mais adequada ou escolhida de organização e determinada circunstância torna-se dependente de condições ambientais e tarefas de uma empresa, ou de “contingências”.

A partir da Teoria da Contingência, estudiosos procuram explicar a eficácia dos controles de gestão, investigando quais projetos se adaptam melhor ao ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia, porte e cultura nacional (Chenhall, 2003). Nesse sentido, além de compor-se das características do ambiente de atuação da estrutura organizacional, necessita perseguir a estratégia defendida, dentre outros fatores contingenciais, os quais levam à interferência em decisões das empresas (Rovaris, 2018). No que tange a tais aspectos, a Teoria da Contingência apresenta um poder significativo que explica o desempenho no interior das empresas, tendo potencial quanto ao ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte para exercer impacto (Selto, Renner & Young, 1995). Na próxima seção, são apresentados os fatores situacionais da Teoria da Contingência.

2.3 FATORES SITUACIONAIS CONTINGENCIAIS

Devido aos avanços significativos ocorridos com relação às variáveis contingenciais, entende-se necessário o estudo delas de maneira individual, motivado em especial pela observância da relação dos fatores contingenciais com as circunstâncias externas (Morgan et al., 1996). Santos, Gomes, Ferreira e Dutra (2011) descrevem que os fatores situacionais contingenciais não definem qual estrutura a organização necessita tomar ou seguir, mas, sim, parâmetros ou referências para o delineamento que possa ser seguido e utilizado.

Tais fatores integram aspectos internos e externos que influenciam as características do sistema de controle gerencial (Chenhall, 2006) e, em certa medida, possuem influência no gerenciamento organizacional apresentado por Espejo (2008). Permite, assim, a compreensão

e auxílio no progresso dos sistemas de gestão, de forma adequada para o desempenho das empresas.

Os fatores contingenciais apresentam variáveis que consideram o ambiente interno e externo da organização, e que são capazes de sensibilizar suas estruturas e o desempenho da organização (Marques, 2012). Corroborando o assunto, Cavichioli, Rovaris, Dall'Asta e Favero (2019) explicam que estudar os fatores contingenciais proporciona o auxílio para o desenvolvimento da melhor maneira de alcançar as metas e objetivos organizacionais, impulsionando o ajuste dentre os fatores internos e externos da organização, na obtenção dos resultados esperados.

Assim, a Teoria da Contingência enfatiza como tais fatores contingenciais podem influenciar o caminhar das organizações (Beuren & Fiorentin, 2014). Estudos anteriores, que vêm abordando os fatores contingenciais, como o ambiente, a estratégia, a tecnologia, a estrutura e o tamanho organizacional, têm sido empregues para esclarecer o perfil do Sistema de Informação Gerencial (Camacho, 2010). A expansão da teoria teve influência e alavancagem a partir de pesquisas sobre Sistema de Informação Gerencial, que buscou entender os fatores contingenciais (Cavichioli, 2017). Os fatores contingenciais mais empregados em pesquisas científicas, segundo Gorla e Lavarda (2012), são o tamanho, a estrutura, o ambiente, a tecnologia e a estratégia.

Após a apresentação da Teoria da Contingência, nas subseções seguintes, são retratadas as definições e conceitos de cada um dos fatores contingenciais, pois serão analisados, nesta pesquisa, os fatores: i) ambiente; ii) estrutura; iii) Estratégia; iv) Tecnologia; e v) porte.

2.3.1 Ambiente

O ambiente é um elemento fundamental nos estudos relacionados à Teoria da Contingência (Chenhall, 2003). O ambiente, interno e externo, corresponde à adição dos fatores sociais e físicos, os quais influenciam de forma direta a conduta dos gestores de uma empresa quanto à tomada de decisão (Duncan, 1972). Nesse sentido, Löfsten e Lindelöf (2005) descrevem que o ambiente pode ser compreendido como um termo, e ser utilizado para avaliar múltiplas características que pertencem ao ambiente organizacional.

O risco e a incerteza são componentes que fazem parte do ambiente (Cavichioli, 2017). Chenhall (2003) salienta que, possivelmente, a incerteza pode ser considerada o assunto com mais pesquisas relacionadas ao ambiente. O autor aborda a diferença dos elementos, ressaltando

que o risco está relacionado com a perspectiva de situações que abarcam a ocorrência de eventos. Já a incerteza determina conjunturas em que as perspectivas não são capazes de ser calculadas e não podem ser previstos os aspectos do ambiente.

O ambiente é considerado um fator contingencial externo da organização que possui influência sobre a estrutura interna. Conforme sofrem mudanças, nesses casos, as organizações devem explorar essa condição, com o intuito de redução das incertezas (Beuren & Fiorentin, 2014). Descreve-se, assim, que a base dos estudos de estrutura organizacional está situada nas implicações das incertezas sobre a estrutura organizacional (Lima Sobrinho, 2020).

Ao relacionar a literatura contábil com o fator ambiente, Mia (1993) descreve existir relação quanto à incerteza do ambiente compreendida pelos administradores e o emprego das informações providas por meio dos sistemas de contabilidade gerencial e a ampliação na performance do administrador. Em outras palavras, conforme a percepção do administrador de que o nível de incerteza do ambiente organizacional se eleva, tal administrador faz uso do máximo de informações, disponibilizadas pela contabilidade gerencial, por consequência, contribuindo para a melhoria no desempenho organizacional da organização.

Frezatti et al. (2009) também correlacionam os sistemas de contabilidade gerencial com o fator ambiente, descrevendo que os ambientes improváveis procedem para a utilização de maneira mais maleável e flexível os sistemas de contabilidade gerencial. Cavichioli (2017) afirma, em sua pesquisa, que o fator ambiente está introduzido na Teoria Contingencial, visto que não depende da organização, abarcando como algo externo, porém, tem poder de afetá-la, assim, tem a necessidade de estudo e observação com o intuito de diminuir os impactos e, caso ocorram, que sejam de forma positiva.

2.3.2 Estrutura

Burns e Stalker (1961) são considerados os pioneiros em estudos relacionados à estrutura organizacional a partir da ótica da Teoria da Contingência, apontados para o desempenho da organização. Os autores descrevem que a estrutura organizacional possui duas formas que são consideradas ideais: a estrutura orgânica e a estrutura mecânica.

A estrutura orgânica é aplicada para as organizações que possuem o controle de forma descentralizada e com consecutivas mudanças da tecnologia e de sua estrutura de mercado. Já a estrutura mecânica é indicada quando os ambientes são estáveis, com um controle de forma

centralizado, com funcionários capacitados e especializados, a hierarquia de formato vertical e com a formalização das comunicações (Burns & Stalker, 1961).

Corroborando, Kalagnanam e Lindsay (1999) apresentam que a estrutura orgânica tem sua característica pela descentralização da autoridade e do controle, visto que as equipes tendem a maior participação no processo de gestão. Porém, já a estrutura mecanicista tem como predominância a centralização das autoridades e o controle, partindo de um elevado grau de especialização das tarefas a serem desenvolvidas.

Segundo Chenhall (2006), a estrutura organizacional se alicerça no formato da organização, que podem influenciar de diversas maneiras, como: i) motivação dos colaboradores; ii) fluxo de informações; iii) eficiência no trabalho; e iv) sistema de controle. A estrutura organizacional caracteriza-se na organização no que se refere ao alcance da especialização nas funções e o processo centralizado para a tomada de decisão da organização em questão (Donaldson, 2015).

Para Santos e Zonatto (2018), a estrutura organizacional é característica de um fator contingencial interno que pode ser controlado e que pode ser entendido de modo que as empresas demonstrem suas autoridades e conseqüentemente a responsabilidade da equipe. Dessa forma, a Teoria apresenta o estabelecimento da divisão de atribuições, tarefas e quem são as autoridades dentro da entidade.

Glock e Broens (2011) descrevem que várias pesquisas empíricas buscam analisar o alcance da centralização nas compras, por meio do uso de equipes terceirizadas ou seguindo a hierarquia da empresa no departamento de compras. Os próprios autores salientam que tais variáveis são significativas como parâmetros do conceito da estrutura da empresa. Porém, não é suficiente para delinear por completo a estrutura da organização, pois, por existir uma ou mais variáveis da estrutura que tem influência na concepção de uma empresa, contribuem na descrição das empresas com maiores e melhores detalhes.

Com base no que foi exposto, a Estrutura compreende a segmentação das ocupações que existe para os indivíduos dentro da organização; tal segmentação resulta na formação de uma hierarquia organizacional (Cavichioli, 2017). Tal fator interno tende a sensibilizar a organização de forma positiva ou negativa.

2.3.3 Estratégia

O fator contingencial Estratégia é considerado um pouco diferente dos demais fatores contingenciais, pois, de certo modo, é a forma como os gestores são capazes de influenciar as particularidades do ambiente externo, os sistemas de controle gerencial, as formas estruturais, as tecnologias da empresa e a cultura de controle (Chenhall, 2003). Segundo o autor, a Estratégia é de suma importância, a qual abarca crítica, em que estudos norteados em contingências presumem que o controle gerencial de uma empresa é estabelecido por meio do contexto em que os gestores são tomados pela circunstância operacional.

A Estratégia é observada como um dos principais fatores da contingência, visto a forma de apresentação da organização (Govindarajan & Gupta, 1985). Para Mantovani (2012), a expressão Estratégia abarca um volume grande de definições e diversas formas de aplicação na prática. Segundo Chenhall (2006), a estratégia é um meio em que os administradores sofrem influência a partir do ambiente externo, do mecanismo da estrutura, do controle e da cultura para a tomada de decisão. Rovaris (2018) apresenta que a estratégia pode ser entendida a partir das decisões aderidas pelos administradores, buscando obter vantagens competitivas frente aos seus concorrentes.

Para Porter (1994), com relação à Estratégia, sob a ótica gerencial, as organizações procuram ampliar vantagens competitivas sobre seus concorrentes de mercado. Silva (2013) descreve a Estratégia como um fator que tem como foco as decisões e a posição estratégica da entidade. A autora enfatiza que, sob o aspecto da Teoria da Contingência, o formato da estratégia organizacional influencia a sua estrutura, a partir da forma de informação gerencial necessária e como as informações são utilizadas. Empresas com estratégias definidas como conservadoras tendem a adotar mais condutas formais, em vista das empresas que utilizam as estratégias da diferenciação. Nesse sentido, empresas que não são adeptas a mudanças, tendo em vista a utilização das condutas convencionais da contabilidade gerencial acabam enfraquecidas (Frezatti et al., 2009).

Por fim, a estratégia caracteriza-se como um fator interno da empresa. Por sua grande representatividade, contribui fortemente na influência dos demais fatores da Teoria da Contingência (Cavichioli, 2017). Nesse sentido, a organização necessita de coordenação na parte interna, para conseqüentemente criar vantagens positivas para a organização.

2.3.4 Tecnologia

O fator contingencial Tecnologia é apontado como pioneiro, visto que foi o primeiro a ser investigado nos estudos relacionados à Teoria da Contingência. Porém, tais estudos não lograram êxito e acabaram não sendo satisfatórios (Donaldson, 2015). Um dos autores pioneiros dos estudos da Teoria Contingencial foi Woodward (1965), que identificou que a tecnologia possui relação com o porte da organização, porém, obteve poucas evidências quanto à utilização da tecnologia com o desempenho da organização. No entanto, a partir de inúmeras mudanças e implementações do uso de sistemas para proporcionar suporte nas tomadas de decisões, considera-se que podem existir maiores e mais robustas evidências da ligação da gestão organizacional com a Tecnologia (Lima Sobrinho, 2020).

Com relação à Tecnologia, segundo Chenahll (2003), pode haver diversos significados na conduta da empresa, refletindo a forma de trabalho da empresa, que integra hardware (tais como os periféricos, máquinas e ferramentas), pessoas, materiais, conhecimento e software (educação dos empregados, processos e forma de trabalho e habilidades). O mesmo autor apresenta que há três formas genéricas de Tecnologia presentes na literatura organizacional, que são fundamentais para a formulação dos controles gerenciais, as quais são: a incerteza das tarefas, a complexidade e a interdependência.

Rovaris (2018) descreve que a Tecnologia apresenta diversos significados quanto ao comportamento organizacional. Espejo (2008) confirma que a Tecnologia é um fator contingencial e descreve a existência de duas diretrizes que devem ser consideradas. Uma é realizar a avaliação da tecnologia da informação que já está presente na organização e a outra é observar a Tecnologia empregada no setor de manufatura de produtos da organização. Para Kanyua (2015), o fator Tecnologia deve ser levado em consideração pelos administradores que são responsáveis pela tomada de decisão; deve-se associar os fatores tecnologia e ambiente, pois interferem diretamente na adoção da tecnologia.

A Tecnologia pode ser definida a partir de ações que certo indivíduo desempenha em um objeto, que pode ser sem ou com o auxílio de dispositivos mecânicos ou ferramentas, com o intuito de realizar mudanças em tal objeto (Perrow, 1967). Nesse sentido, observa-se que a Tecnologia é considerada um fator interno da empresa, em que o administrador, por meio dos controles, possa ser utilizado de forma positiva.

2.3.5 Porte

O Porte retrata o tamanho físico da organização (Cavichioli, 2017; Trajano, 2019). O Porte ou Tamanho é entendido como a capacidade tangível de uma empresa, considerando as limitações físicas a partir do limite do volume de trabalho (Rovaris, 2018). Oliveira e Callado (2018) descrevem que o fator contingencial “Porte” dá início à argumentação dos fatores contingenciais considerados internos que têm o poder de intervir com as práticas de controle gerencial empregadas pelas organizações. Tal variável compreende as dificuldades do ambiente organizacional em conjunto com a demanda de implantar e utilizar os controles gerenciais (Wadongo, 2014).

Abdel-Kader e Luther (2008) relacionam o porte da organização, descrevendo que as maiores empresas tendem a possuir maior quantidade de recurso, para implementar formas gerenciais mais aprimoradas, do que empresa de pequeno porte. Nesse sentido, conclui-se que, quanto menor o porte da empresa, menor a oportunidade de essas empresas usarem os modelos modernos e estruturados da contabilidade gerencial (Lima Sobrinho, 2020).

Para mensurar o porte, Chenhall (2003) assevera que existem diversas formas de estimar, que podem ser realizadas pelo volume de vendas, ativos, lucro, valorização social ou número de trabalhadores, entre outras formas. O autor salienta que, utilizando medidas financeiras, proporciona-se realizar a comparação entre as empresas, com formas diferenciadas que devem ser encontradas entre as organizações. Descreve, ainda, que em pesquisa quanto a estudos relacionados com o fator Porte, um grande volume dos estudos define o porte da organização a partir da quantidade de trabalhadores.

Corroborando o assunto, Donaldson (2015) apresenta que o porte organizacional se refere à quantidade de indivíduos de uma organização e, conforme o porte vai aumentando, faz-se necessário uma mudança na estrutura, estabelecendo níveis intermediários de gerenciamento entre o diretor presidente e demais trabalhadores. O autor descreve, ainda, que organizações de porte maior tendem a tomar decisões administrativas com uma maior rotina, permitindo a criação de fluxos, e rápidas tomadas de decisões eficientes, eficazes e rápidas.

Já Jokipii (2010) assevera que o porte da organização possui forte relação a partir da distribuição dos recursos que estão disponíveis, com a distinção da parte interna da organização, o que demonstra a necessidade de que a organização possua um sistema de controle mais sofisticado, pois o controle interno é imprescindível, não importando o tamanho da empresa. Nesse sentido, Cadez e Guilding (2008) salientam que, conforme o porte da organização, faz-

se necessário maiores ou menores esforços para atingir os objetivos propostos das organizações, pois o porte intercede na maneira do controle organizacional, visto que a organização de maior porte tem necessidade de maiores pontos hierárquicos para desempenhar sua coordenação.

O porte ou o tamanho tem a possibilidade de ser mensurado por diversas maneiras, todavia, organizações que possuem porte maior conseqüentemente encaminham-se a ter um maior controle, fato que tende a influenciar a administração das organizações.

Após a apresentação dos fatores contingenciais, nas seções seguintes, são abordados a Teoria da Contingência no Setor Público e o Controle Interno.

2.4 TEORIA DA CONTINGÊNCIA NO SETOR PÚBLICO

Nesta seção, após uma breve introdução relacionada à Teoria com o Setor Público, são descritas algumas das pesquisas que têm relação da Teoria da Contingência com o Setor Público.

A Teoria da Contingência pode ser considerada como uma das teorias com maior grau de relação com a gestão, pois proporciona a compreensão da situação da organização de forma básica, a qual possui diversas implicações quanto ao desempenho organizacional de diferentes formas (Shonhadji & Maulidi, 2020). Nesse sentido, os estudos apontam a identificação dos fatores contingenciais internos, tanto no setor privado quanto no setor público, em que se tem: a tecnologia, a estratégia, a estrutura e o porte; e o fator contingencial externo: o ambiente (Greenwood & Hinings, 1976; Woods, 2009; Fagundes et al., 2010; Beuren & Fiorentin, 2014; Oliveira & Callado, 2018).

Ainda que a literatura apresente similaridade na caracterização dos fatores contingenciais internos e externos perante os setores públicos e privados, há controvérsias que possuem diferenças que foram propostas por Woods (2009). O autor salienta que, no contexto do setor público, a administração procura focar nos impactos relacionados à prestação dos serviços públicos. Já no setor privado, as administrações têm forte preocupação com as variáveis contingenciais frente ao impacto financeiro. Apesar disso, as diversas mudanças ocorridas no setor público brasileiro, as quais estão mantidas alinhadas com a *New Public Management* (Nova Gestão Pública), levam para a administração pública algumas características antes recorrentes apenas no setor privado, como: a postura dos gestores; o controle gerencial; melhorias na prestação de serviços públicos; e principalmente um maior foco no desempenho (Hood, 1991; Oliveira, Sant'Ana & Vaz, 2010).

Kwon e Jeon (2017) verificaram, com base na Teoria da Contingência, como os fatores externos podem influenciar as decisões dos governos locais da Califórnia, com relação à permissão dos servidores para realizarem seus trabalhos de forma remota ou não. Como resultado da pesquisa, os autores apresentam que diversos fatores podem influenciar, como: esforços municipais de proteção do clima, participação da sociedade, instituições políticas, diversidade da população, apoio dos legisladores estaduais, são os principais *stakeholders* que possuem papel fundamental quanto à decisão dos governos municipais em decidir permitir o trabalho remoto dos servidores do município.

Já Ibrahim e Naym (2019) utilizaram a Teoria da Contingência para observar as variáveis que influenciam o contexto da variedade de conteúdos de um sistema de medição de desempenho, particularmente os que utilizam indicadores não financeiros em organizações públicas marroquinas. Os resultados encontrados foram obtidos a partir da formulação de três hipóteses sobre os fatores contingenciais, que observaram relação de forma positiva entre o porte, idade e o ambiente competitivo das organizações, e foram utilizados, por outro lado, os indicadores não financeiros. Assim, foi constatado, na pesquisa, que as organizações públicas marroquinas utilizam normalmente indicadores financeiros. Os indicadores considerados não financeiros, quando utilizados, sofrem influência por meio da idade organizacional.

Hirsch, Nitzl e Schauß (2015) analisaram a Teoria da Contingência por meio de sua perspectiva, concentradas em configurações do ambiente em que as organizações estão inseridas, com o intuito de verificar qual é a influência nos Setores de Contabilidade Gerencial dos Municípios Alemães. Os resultados apontam que, conforme o porte do município se eleva, o nível do desempenho da parte administrativa diminui. Frisam, ainda, que tal fato negativo tem solução e pode ser mitigado, a partir do momento que os administradores observarem a Contabilidade Gerencial como um setor importante e também a Contabilidade Gerencial tenha ótimo desempenho, subsidiando para a tomada de decisões.

Mnif e Gafsi (2020) avaliaram a extensão das informações financeiras praticadas pelo governo central, que são divulgadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS); observaram também, com base na Teoria da Contingência, os fatores ambientais que afetam as Normas. A pesquisa apresentou, como resultados, que obteve diferenças consideradas significativas quanto aos níveis de conformidade com as divulgações das IPSAS dos países. Identificaram que há influência de forma positiva quanto ao grau da cultura política, gestão pública, qualidade na administração, demonstrando alguma experiência anterior com a prática das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas

Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) praticados no setor público neste nível, salientando, ainda, que as condições financeiras para o governo são consideradas um fator não significativo.

Já Araral (2020) apresenta, em sua pesquisa, que há poucas informações sobre o motivo de as cidades se apropriarem de tecnologias inteligentes. Nesse sentido, sua pesquisa pode ser considerada a primeira em relacionar a teoria da contingência gerencial para explicar as formas e variações quanto à adoção das tecnologias nas cidades consideradas inteligentes. Como resultado, apresenta que, realmente, a utilização de tecnologia de cidades consideradas inteligentes tem ligação com os fatores contingentes, relacionados a: restrições, incentivos governamentais e contexto. Porém, cidades com falta de compreensão de tecnologia, sistemas de legados e falta de liderança apresentam efeitos negativos e, em consequência disso, estatisticamente significativos. Quanto à forma de governar, a geografia e a demografia podem ser relacionadas quanto à adoção de tecnologia. Por fim, pode-se concluir que a associação da Teoria da Contingência é um campo importante e novo em pesquisas que relacionam as cidades inteligentes.

Em 2016, Andrews, Beynon e McDermott utilizaram a Teoria Baseada em Recursos, associada com a Teoria da Contingência, para analisar a capacidade organizacional no Setor Público. Por meio da análise qualitativa de forma comparativa, foram aplicadas, para a identificação, as configurações dos atributos organizacionais, que são: complexidade da estrutura, tamanho do departamento, instabilidade de pessoal e uso de funcionários temporários. Essas configurações foram aplicadas nos departamentos do governo central do Reino Unido, que identificaram a alta e baixa capacidade organizacional. Como resultado, a pesquisa apresenta que houve apenas uma única configuração central de atributos organizacionais que estão associados aos departamentos da alta capacidade, estabilidade de pessoal e baixa complexidade da estrutura.

Goh, Elliott e Richards (2015) investigaram, de forma mais afinsa, cinco organizações públicas canadenses, para observar se elas estão realizando a implementação da Gestão de Desempenho (GP), aplicada sob as lentes da Teoria Contingencial. Os resultados demonstraram que os fatores contextuais são capazes de realizar um papel significativo e importante e consequentemente apresentar influência para a implementação da Gestão de Desempenho com sucesso. Assim, destacam que a pesquisa apresenta subsídio para as organizações do Setor Público, que possibilitam auxílio na tomada de decisão e tornar a Gestão de Desempenho mais eficiente e eficaz, ao ser utilizada como ferramenta de gestão, com o intuito de aprimorar e melhorar o desempenho da administração pública.

2.5 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Controle é fundamental e decisivo para a obtenção de sucesso na organização da entidade, e, posteriormente ao alinhamento de estratégias e das metas para alcançá-las, torna-se necessário estabelecer medidas para garantir que os colaboradores façam a execução das tarefas conforme foi descrita no planejamento (Merchant, 1982). As atividades de controlar têm sua origem a partir das organizações privadas, que, com o passar do tempo, tiveram sua implementação na administração pública, que passou a se chamar controle interno (Alencar & Fonseca, 2016).

O Controle Interno apresenta-se com diversos conceitos multidimensionais, e tem-se observado um grande número de discussões de variadas maneiras nas literaturas de controle gerencial (Bowrin, 2004; Agbejule & Jokipii, 2009). Para Rollô (2007, p. 42), a definição de Controle Interno, em geral, refere-se a “um conjunto de normas, técnicas e instrumentos utilizados pelos gestores para assegurar que as ações de órgãos ou unidades sob a sua responsabilidade ocorram de acordo com o planejado”. Já o Controle Interno na Administração Pública:

Deve ser capaz de vigiar, fiscalizar e verificar a seara administrativa, com a finalidade de salvaguardar o patrimônio institucional, assegurar a eficiência nas atividades, estimular o cumprimento das normas, verificar a exatidão dos dados contábeis, dentre outras funções que assegurem a prevalência do interesse público na gestão da instituição (Santana, 2013, p. 15).

Na administração pública, o controle interno abarca tanto os controles administrativos quanto os contábeis, visto que circundam as preocupações em resguardar os ativos e os controles contábeis (*accountability*), como também a eficácia e eficiência do processo operacional, mediante as adesões às metas políticas que foram traçadas pela administração, que devem seguir os Regulamentos e Leis (Cannavina & Parisi, 2015).

Lisboa (2019, p. 24) assevera que “no aspecto contábil, formal e legal o controle interno atua para padronização dos atos administrativos, com o intuito de identificar se a administração pública está seguindo as diretrizes e normativas vigentes”. Já com relação à eficácia e eficiência, Araújo, Santos, Araújo e Dias (2017) mencionam que o controle serve para a verificação do padrão de qualidade dos serviços ofertados para a população. Nesse sentido, observa-se que o sistema de controle interno tem o objetivo de auxiliar principalmente nas prestações de contas, visto que essa prática na administração pública é essencial para a elevação na transparência da gestão pública (Aziz, Ab Rahman, Alam & Said, 2015).

Assim, para que os gestores possam administrar os recursos públicos de maneira adequada, oportunizando maior segurança e transparência, faz-se necessária a implantação de um Sistema de Controle Interno que seja qualificado, e que assegure as necessidades de uma boa administração, tornando possível o auxílio dos gestores no momento que se faz necessária a tomada de decisão (Muraro & Santos, 2012). A partir disso, diversos países vêm realizando algumas reformas no administrativo do setor público, com o objetivo de atender às demandas que a sociedade vem impondo, e cobrando uma administração pública mais eficiente e transparente quanto à prestação dos serviços e aquisição de bens públicos (Aziz et al., 2015).

A administração pública com um sistema de controle interno aprimorado e eficiente oferece inúmeros benefícios, minimizando fraudes e inibindo a corrupção, além de contribuir também para a conformidade com as normas e melhorar os gastos do ente (Rocío, Gras & Hernandez, 2017). Araújo et al. (2017) apontam que, por falta de um controle interno atuante ou até mesmo por ter controles que não são satisfatórios, isso tende a aumentar os riscos da gestão, tornando-a ineficiente; ademais, acaba não alcançando os resultados que são esperados pela sociedade.

Por fim, a administração que possui um bom sistema de controle interno renderá inúmeros benefícios, como a prevenção de má aplicação de recursos, e, também, auxilia a administração a trabalhar em harmonia e de forma eficaz, por meio da detecção de irregularidades e erros em seus processos (Pathak, 2005; Wardiwiyono, 2012).

2.6 MODELO TEÓRICO E FORMULAÇÃO DE HIPÓTESES/PROPOSIÇÕES

Quanto às hipóteses de um estudo, é considerada uma forma de testar as teorias objetivas, e ainda realizar o exame se há alguma relação entre as variáveis (Creswell, 2010). Corroborando Kerlinger (1910), assevera-se que uma hipótese é um pressuposto de que há relação de uma ou mais variáveis. Por meio das proposições de pesquisa que subsidiam o estudo de caso, proporciona-se uma orientação ao que o pesquisador deve verificar durante a pesquisa de campo (Yin, 2015).

Portanto, por se tratar de uma pesquisa que tem abordagem qualitativa e quantitativa, para atender ao objetivo proposto nesta pesquisa, são apresentadas cinco hipóteses e cinco proposições, as quais servem para nortear o estudo, e procedimentos estatísticos foram utilizados para a realização dos testes.

Na perspectiva quantitativa, a pesquisa busca analisar os efeitos dos fatores contingenciais, na propensão dos municípios do Estado do Paraná na adoção e implementação de Sistemas de Controles Internos. Adicionalmente, busca-se compreender como ocorre esse processo em diferentes municípios, o que é realizado a partir de uma perspectiva de análise de pesquisa de campo. Desse modo, elabora-se uma hipótese de pesquisa para avaliar o conjunto de relações investigadas na pesquisa ao mesmo tempo que se estabelecem proposições para a análise qualitativa, bem como a observância dessas interações em múltiplos casos.

A abordagem dos Sistemas de Controle Gerencial é amplamente discutida no contexto da Contabilidade; um dos elementos de análises dos Sistemas de Controle Gerencial é o Sistema de Controle Interno.

O Ambiente Externo, que se apresenta e pode ser caracterizado muitas vezes como turbulento, hostil e seguido de incertezas, que por vezes interfere diretamente nos Sistemas de Controle Gerencial das organizações, acaba, também, ocasionando influência nas tensões dinâmicas; uma das atribuições dos Sistemas de Controle Gerencial é a de manter o equilíbrio das tensões (Espejo, 2008; Frezatti et al., 2009; Silva, 2013; Rovaris, 2018).

Em seu estudo, Ozkan (2020), a partir dos resultados, sob a ótica da Teoria da Contingência, afirma que a grande maioria das organizações que saem do mercado atualmente é por falta de alinhamento de uma estratégia forte, frente ao risco do mercado no ambiente externo. Na sua pesquisa, Nottar (2022) descreve, com relação ao fator ambiente, que existe uma legislação que contribui de forma positiva, pois a administração pública é regida por lei, porém, por não haver cobrança por parte dos órgãos fiscalizadores e sociedade, acabam por não apresentar influência sobre as informações relativas à adoção dos controles de custos em Universidades Federais.

Darvishmotevali, Altinay e Köseoglu (2020) descrevem que as organizações, quando estão inseridas em ambientes altamente complexos e dinâmicos, devem diminuir as burocracias, objetivando melhorar a gerência dos desafios das incertezas. Os pesquisadores utilizaram as Teorias da Confusão e da Contingencial, apresentando um novo olhar quanto à percepção da relação entre a incerteza ambiental, na rede hoteleira pesquisada.

Para Rovaris (2018), o fator ambiente, tanto interno quanto externo, acabou influenciando de maneira parcial quanto à percepção dos respondentes do HUOP. Ibrahimi e Naym (2019) afirmam que o ambiente competitivo das organizações influencia de forma positiva os indicadores financeiros das organizações públicas marroquinas.

Fiirst e Beuren (2022) identificaram que o fator contingencial ambiente pode impactar positivamente os governos locais quanto aos resultados socioeconômicos deles. Nottar (2022)

descreve que o ambiente, por meio das legislações, contribui positivamente para a implementação dos sistemas de custos nas universidades federais brasileiras.

Assim, apresenta-se que o ambiente da entidade pode ser influenciado por meio da população e sociedade, órgãos de controle, momento econômico brasileiro, legislações atualizadas, fatores políticos, eleições e mudanças de gestão. Nesse sentido, é apresentada a primeira hipótese e a primeira proposição da pesquisa:

H1: O Ambiente influencia de forma positiva a implementação do SCI;

P1: O fator contingencial ambiente influencia a implementação do SCI;

A Estrutura Organizacional, conforme Gorla e Lavarda (2012), é um fator contingencial interno que é controlável pela organização. Frezatti et al. (2009) apontam que maiores empresas, que possuem suas estruturas descentralizadas, tendem a utilizar de forma mais formalizada os controles, em que pese o orçamento, e por consequência a associação dos sistemas de controle gerenciais.

Woods (2009) observou, em seu estudo por meio da perspectiva do uso da Teoria Contingencial, que, por mais que a estrutura do sistema de controle de gerenciamento possa se encaixar em um modelo mais genérico, quanto aos detalhes operacionais, apontam que os controles ficam condicionados neste caso a três variáveis: tecnologia da informação e comunicação; políticas do governo central; e tamanho organizacional.

Cavichioli (2017) descreve, no que tange à estrutura, que fica comprovada a influência positiva na implementação do SICSP. Nottar (2022) demonstra que o fator estrutura influencia a implantação dos sistemas de custos nas universidades federais, por meio de cenários inflexíveis, para criar novos setores, e a falta de pessoal para se dedicar ao trabalho temático nas instituições. Fiirst e Beuren (2022) apresentam que o fator contingencial estrutura não apresentou significância estatística quanto a impactar os governos locais em seus resultados socioeconômicos.

Nesse sentido, apresentam-se alguns fatores que contribuem para a implementação do SCI, que são: por meio da contratação de novos servidores, a estrutura administrativa, constantes treinamentos e capacitação profissional, o capital intelectual e a falta de padronização e normatização das ações do Controle Interno. Dessa maneira, apresenta-se a segunda hipótese e a segunda proposição de pesquisa:

H2: A Estrutura influencia de forma positiva a implementação do SCI;

P2: O fator estrutura organizacional influencia a implementação do SCI;

Chenhall (2003) descreve que Estratégia pode ser considerada um fator contingencial um pouco diferente dos demais. É uma variável que é controlada de forma interna na organização (Gorla & Lavarda, 2012; Cavichioli, 2017; Rovaris, 2018; Nottar, 2022). Assim, a Estratégia é considerada pelas decisões aderidas pelos administradores das organizações, com o objetivo de pleitear e garantir maiores vantagens competitivas de seus concorrentes (Rovaris, 2018). Essas decisões devem estar alinhadas com o alto escalão da administração, que buscam constantemente atingir resultados mais consistentes, estando em alinhamento com a missão, visão e objetivos da administração para a organização (Wright, Kroll & Parnell, 2007).

Para Campos (2013), pelo fato de a organização ter posse de uma estratégia direcionada para o fornecimento de serviços e produtos de qualidade superior, ter um suporte direcionado ao consumidor e melhoramentos das características consideradas exclusivas dos serviços e produtos tendem a afetar quanto à utilização dos artefatos mais modernos. Pletsch, Lavarda, Dallabona e Oliveira (2019) estudaram como o fator estratégia pode influenciar nos Sistemas de Controle Gerencial de uma Agropecuária. Nesse momento, apresenta-se que os principais resultados identificaram duas abordagens de estratégia (estratégia de diferenciação e estratégia de liderança de custos), que acabaram influenciando de maneira significativa e diferenciada o Sistema de Controle Gerencial.

Rovaris (2018) apresenta que o fator estratégia não teve percepção por parte dos gestores do HUOP, nesse sentido, não influencia a implementação dos sistemas de custos da entidade. Já Cavichioli (2017) encontrou evidências de que a estratégia influencia de forma positiva a implementação do SICSP. Nottar (2022) evidencia que o fator estratégia acaba não influenciando na implantação dos sistemas de custos, pois acaba não sendo prioridade para os gestores das entidades.

Alguns elementos se apresentam, ao influenciarem a implementação do sistema de controle interno, como necessidade de constantes melhorias no processo gerencial, as peças orçamentárias, PPA, LDO e LOA, apontamento e normatizações realizadas pelo controle interno, informações disponibilizadas pela contabilidade e objetivos estratégicos elaborados pelo Estado e União. Sendo assim, surge a terceira hipótese e a terceira proposição da pesquisa:

H3: A Estratégia influencia de forma positiva a implementação do SCI;

P3: O fator estratégia influencia a implementação do SCI;

A Tecnologia constitui-se quanto aos processos de trabalho nas empresas, em que estão inclusos *software*, ferramentas, máquinas, pessoas e conhecimento (Chenhall, 2003). O fator Tecnologia tem a possibilidade de se partir em duas dimensões, sendo: a tecnologia que está associada quanto às práticas de manufatura e a tecnologia da informação (Burns & Vaivio, 2001; Chenhall, 2003; Hyvönen, 2007).

Para Baines e Langfield-Smith (2003), a implementação da tecnologia quanto à fabricação de forma mais avançada pode se caracterizar como uma forma que as empresas tendem a responder quanto aos crescentes pedidos de compradores (fregueses) por flexibilidade, qualidade e ser confiável no fornecimento dos serviços e produtos.

Pavão, Camacho, Espejo e Marques (2018), em seu estudo, buscaram, a partir da Teoria Contingencial, observar a influência da tecnologia quanto à ocorrência dos Custos da Qualidade. Os resultados sobre a tecnologia se mostraram positivos, com relação aos custos de prevenção, auxiliando na diminuição dos custos das falhas internas, e contribuindo com a redução de custos relacionados à substituição e devolução de produtos. A pesquisa de Araral (2020) tem como resultado que a implantação de tecnologias em cidades inteligentes está ligada de fato e condicionada aos incentivos na área gerencial, contexto em que se encontra e as restrições apresentadas. E apresentam que cidades com baixa adesão a tecnologias, sistemas, apresentam efeitos negativos na adoção de cidades inteligentes.

Fiirst e Beuren (2022) apontam que o fator contingencial tecnologia se apresentou de forma negativa nos governos locais quanto aos resultados socioeconômicos. Rovaris (2018) identificou que a tecnologia influencia de forma negativa na implementação do sistema de custos no Hospital Universitário do Oeste do Paraná (HUOP). Por outro lado, Cavichioli (2017) descreve que existe relação positiva da tecnologia na implementação do SICSP em municípios paranaenses. Nottar (2022) apresenta que a tecnologia se mostrou de forma essencial à implementação dos sistemas de custos nas Universidades Federais.

Para a implementação do fator tecnologia no setor público, alguns elementos, em maior ou menor grau, por meio de uma equipe técnica especializada em controladoria, sistemas operacionais eficientes, equipamentos de informática modernos, profissionais do setor com experiência em tecnologias, entre outros, tendem a contribuir para a implementação do SIC. Dessa forma, surge a quarta hipótese e a quarta proposição de pesquisa:

H4: A Tecnologia influencia de forma positiva a implementação do SCI;

P4: O fator tecnologia influencia a implementação do SCI;

Quanto ao fator contingencial porte, ele faz referência ao tamanho da organização (Cavichioli, 2017), e tem a possibilidade de diversas métricas de avaliação, as quais podem ser: número de colaboradores; volume de vendas; rentabilidade (lucro); espaço físico; ações, entre outros (Chenhall, 2003). Frezatti et al. (2009) corroboram que o porte também pode ser associado com controles gerenciais.

Sharma (2002), em seu estudo, buscou analisar, por meio da variável contingencial porte, as características do sistema de orçamento, qual o papel do orçamento em organizações do setor de serviços. Teve como resultado que o fator porte possui influência quanto às características apresentadas no sistema orçamentário.

Conforme seu estudo, Cavichioli (2017) descreve que o fator contingencial porte, quando medido pela arrecadação de receita dos municípios paranaenses, tende a influenciar a implementação dos Sistemas de Custos, pois os municípios com baixa arrecadação ou menores estão propensos a ter maiores dificuldades para tal implementação. Observa-se que, na pesquisa de Rovaris (2018), o fator porte se apresenta de forma a influenciar a implantação dos módulos de custos em um hospital público do Oeste do Paraná.

Já Nottar (2022), em seu estudo, relaciona o fator porte por haver alta complexidade nas atividades; isso apresentou-se como um empecilho, pois são atividades variadas e diversificadas, atrapalhando a forma de separação dos custos. Já quanto ao porte quantidade de servidores e discentes, acabou não influenciando, conforme os respondentes participantes da pesquisa frisaram que o porte da instituição não influencia a implementação do sistema de custos.

Ibrahimi e Naym (2019) afirmam que o porte influencia de forma positiva os indicadores financeiros das organizações públicas marroquinas. Fiirst e Beuren (2022) observaram que o fator contingencial porte tende a impactar de forma positiva os governos locais quanto aos resultados socioeconômicos.

Dessa forma, observa-se que, para a implementação dos sistemas de controle interno no setor público, apresentam-se alguns elementos, que podem contribuir com maior ou menor grau de influência, como: quanto maior o município paranaense, em número de habitantes, número de servidores, arrecadação da receita e PIB. Nesse sentido, apresenta-se a quinta hipótese e a quinta proposição de pesquisa:

H5: O Porte influencia de forma positiva a implementação do SCI;

P5: O fator porte influencia a implementação do SCI.

Na Tabela 2, ficam estabelecidas as hipóteses e proposições da pesquisa de forma resumida.

Tabela 2 - Resumo das hipóteses e proposições

Abordagem Quantitativa - Hipóteses	Abordagem Qualitativa - Proposições
O objetivo da utilização da abordagem quantitativa é analisar as influências ou efeitos dos fatores contingenciais no âmbito municipal da adoção e implementação de Sistemas de Controles Internos.	O propósito da utilização da abordagem qualitativa é buscar a compreensão mais aprofundada, por meio da perspectiva investigativa de pesquisa de campo, de como ocorre as influências ou efeitos em diferentes municípios paranaenses.
H1 – O Ambiente influencia de forma positiva a implementação do SCI;	P1 - O fator contingencial ambiente influencia a implementação do SCI;
H2 – A Estrutura influencia de forma positiva a implementação do SCI;	P2 - O fator estrutura organizacional influencia a implementação do SCI;
H3 – A Estratégia influencia de forma positiva a implementação do SCI;	P3 - O fator estratégia influencia a implementação do SCI;
H4 – A Tecnologia influencia de forma positiva a implementação do SCI;	P4 - O fator tecnologia influencia a implementação do SCI;
H5 – O Porte influencia de forma positiva a implementação do SCI;	P5 - O fator porte influencia a implementação do SCI.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Após serem expostas as concepções e as abordagens teóricas neste capítulo, bem como seguindo a formulação das hipóteses e proposições de pesquisa, na seção seguinte, são expostos e apresentados quais procedimentos metodológicos foram utilizados para realizar a coleta e a análise dos dados.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Neste capítulo, apresenta-se o método, os procedimentos e as etapas da pesquisa, que foram utilizados com o intuito de alcançar o objetivo geral e os objetivos específicos. Dessa forma, está segregado em delineamento da pesquisa, unidade de análise, população e amostra, que é o objeto selecionado para o estudo, o constructo da pesquisa, procedimentos e coleta de dados e análise de dados e, por fim, as limitações da pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A abordagem da metodologia pode ser definida a partir da estratégia e possíveis caminhos que o pesquisador deverá percorrer para alcançar o objetivo que foi proposto para a pesquisa (Martins & Teóphilo, 2007). Quanto aos objetivos, esta pesquisa se apresenta de forma descritiva, com o intuito de identificar a influência e se há relação quanto aos fatores contingenciais na implementação do SCI.

A partir dessa tipologia, conforme argumentam Raupp e Beuren (2006), as pesquisas descritivas buscam integrar e identificar estudos mais aprofundados, por ter a necessidade de realizar a descrição da ocorrência de determinados fenômenos, sem interferência no objeto estudado. Conforme aponta Andrade (2002), as pesquisas descritivas possuem cunho de observação dos fatos, de forma a analisá-los, registrá-los, interpretá-los e classificá-los. Estudados, porém, nunca manipulados por parte dos pesquisadores.

Quanto ao problema, será de natureza mista, que consiste em quantitativa e qualitativa. A utilização da pesquisa de métodos mistos não é uma simples utilização para a coleta de dados, mas está relacionada à utilização das duas abordagens conjuntamente. As pesquisas que utilizam os métodos mistos possuem “maior força” do que a utilização das pesquisas quantitativas ou qualitativas de formato isolado (Creswell & Clark, 2007).

Pretende-se utilizar técnicas de estatística para analisar os dados, com o intuito de testar a relação que possa existir entre as variáveis contingenciais ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte. E, também, fazer uma análise de dados mais detalhados dos achados por meio da pesquisa qualitativa, com a pretensão de maior aprofundamento da análise de tais relacionamentos, e compreender com profundidade quais elementos são os que mais contribuem com essas interações.

Em primeiro, trata-se de pesquisa quantitativa, por utilizar a quantificação como principal ferramenta, tanto para a coleta quanto para o tratamento dos dados, e se vale de métodos de forma estatística para a realização da análise, que podem ser das mais complexas até as mais simples (Richardson, 1999). Corroborando, Michel (2015) assevera que, partindo do princípio de que tudo possa ser quantificável, isto é, os problemas, as opiniões, as informações, podem ser melhor entendidos quando traduzidos em formato de números.

Por segundo, com relação à abordagem qualitativa, Richardson (1999, p. 80) expõe que, na pesquisa, deve-se “descrever a complexidade de certo problema, ao analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Partindo da característica da pesquisa qualitativa, ela é considerada demasiadamente contextual, a qual é coletada dentro de um contexto natural, da “vida real”, por vezes no transcorrer de prolongado espaço de tempo. Assim, a pesquisa qualitativa busca mostrar por que as coisas acontecem (Gray, 2016).

Os procedimentos, nesse contexto da pesquisa quantitativa, por utilizar como ferramenta para coleta de dados um questionário, classifica-se como um levantamento ou *survey*. De acordo com Raupp e Beuren (2006), o *survey* faz referência aos dados que foram coletados, com base em uma amostragem que foi recortada de determinada população, com relação à qual almeja se aprofundar e conhecer, ao aplicar um questionário que foi elaborado a esta população. Já no âmbito qualitativo, esta é uma pesquisa de campo, pois se analisaram oito municípios com maior profundidade a partir das entrevistas semiestruturadas.

Segundo Gil (2009), o estudo ou pesquisa de campo tem como objetivo um maior aprofundamento sobre as questões que estão sendo observadas, do que apenas meras distribuições da população ou características, conforme apresenta-se nas proposições. O autor salienta que a pesquisa de campo se restringe a uma única comunidade ou grupo de sua estrutura social, assim dizendo, destacando-se quanto à relação existente entre os componentes. Nesse sentido, a pesquisa de campo busca a utilização de maiores e melhores técnicas de forma observatória do que de apenas interrogação dos entrevistados.

Quanto ao número de casos a investigar, Eisenhardt (1989) assevera que não existe um número ideal de casos, mas que, entre quatro e dez casos, podem se obter ótimos resultados. Complementando a metodologia, Yin (2015) acrescenta que o levantamento tipo *survey* pode ser realizado de diferentes formas, como: questionário, por e-mail, ou demais aplicativos, cartas, por meio de entrevistas individuais ou coletivas ou até mesmo o uso combinado dessas técnicas.

população da pesquisa. Para viabilizar a pesquisa, faz-se necessário determinar a amostragem a partir da fórmula utilizada por Oliveira (2003):

$$N = \left(\frac{Z_{\alpha/2}}{e_0} \right)^2 p(1 - p) \quad (1)$$

Em que:

N : demonstra o tamanho da amostra;

p : seria a proporção dos elementos que são favoráveis ao evento;

$Z_{\alpha/2}$: apresenta a ordenação da curva normal do nível de confiança $1 - \alpha$;

e_0 : é a margem de erro de p .

Nesse sentido, após aplicar a fórmula à população de 399 controladores internos, pode-se chegar a uma quantidade de 103 profissionais para serem utilizados como amostra.

Quanto ao cálculo das amostras, considera-se como a margem de erro de 5%, praticado a um nível de confiança de 95%, que originou 103 amostras a efetuarem as respostas.

Já na segunda etapa, com o intuito de compreender de forma mais aprofundada o fenômeno, realizaram-se entrevistas com os controladores internos de oito municípios, compondo doze entrevistados, que foram escolhidos conforme disponibilidade e acessibilidade, a fim de dar suporte ao estudo de caso múltiplo.

3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

A análise da pesquisa acontece em duas etapas, conforme já descrito na seção anterior, em que a primeira acontece de forma quantitativa e, na sequência, a segunda, qualitativa. Assim, por meio da Teoria da Contingência, foram elencados os fatores contingenciais, e realizada a averiguação, bem como foi apurada a forma como esses fatores tendem a sensibilizar os municípios paranaenses, principalmente na implementação do SCI, o qual é o principal objetivo desta pesquisa.

Nesse sentido, na Tabela 3, a seguir, está apresentada a estrutura do constructo da pesquisa qualitativa.

Tabela 3 - Constructo da Pesquisa Quantitativa

Objetivo Específico	Dimensão	Variáveis	Hipóteses	Instrumentos /Questões	Autores
a) identificar como ocorre ou ocorreu a implantação do SCI como instrumento de gestão pública nos municípios paranaenses;	Implantação do SCI	SCI	-	Questionário ; Apêndice A, Seção 2;	Proposto pelos autores (2022);
b) identificar a relação dos fatores contingenciais na implementação do SCI;	Fatores Contingenciais	Ambiente	H1 - O Ambiente influencia de forma positiva a implementação do SCI;	Questionário a partir de escala likert; Apêndice A, Seção 3, questões da 3.1.1 a 3.1.7;	Chenhall (2003); Frezatti et al. (2009); Nottar (2022);
		Estrutura	H2 - A Estrutura influencia de forma positiva a implementação do SCI;	Questionário a partir de escala likert; Apêndice A, Seção 3, questões da 3.2.1 a 3.2.5;	Chenhall (2006); Glock & Bornes (2011)
		Estratégia	H3 - A Estratégia influencia de forma positiva a implementação do SCI;	Questionário a partir de escala likert; Apêndice A, Seção 3, questões da 3.3.1 a 3.3.5;	Porter (1994); Chenhall (2006); Cavichioli (2017); Rovaris (2018);
		Tecnologia	H4 - A Tecnologia influencia de forma positiva a	Questionário a partir de escala likert; Apêndice A, Seção 3,	Perrow (1967); Espejo (2008); Kanyua (2015);

			implementação do SCI;	questões da 3.4.1 a 3.4.5;	
		Porte	H5 - O Porte influencia de forma positiva a implementação do SCI;	Questionário a partir de escala likert; Apêndice A, Seção 3, questões da 3.5.1 a 3.5.4.	Chenhall (2003); Cavichioli (2017); Rovaris (2018); Trajano (2019);

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na Tabela 3, são apresentados os objetivos específicos que estão relacionados às perguntas utilizadas no instrumento de coleta. Nesse sentido, para o objetivo específico “a”, busca-se identificar como ocorreu ou ocorre a implantação do SCI nos municípios paranaenses, que teve como proposta a partir dos estudos de Araújo et al. (2017), Cavichioli (2017) e Lisboa (2019).

Já com relação ao objetivo “b”, busca-se identificar a relação dos fatores contingenciais na implementação do SCI. Assim, parte-se das pesquisas de Porter (1994), Chenhall (2006), Espejo (2008), Frezatti et al. (2009), Glock e Bornes (2011), Kanyua (2015), Cavichioli (2017), Rovaris (2018), Trajano (2019) e Nottar (2022). Foram desenvolvidas questões a partir de escala likert, de 10 pontos, como podem ser observadas no Apêndice A. Na sequência, é apresentada a Tabela 4, a qual originou o constructo da pesquisa qualitativa.

Tabela 4 - Constructo da Pesquisa Qualitativa

Objetivo Específico: c) analisar como os fatores contingenciais influenciam a implementação do SCI.			
Proposições da Pesquisa	Fatores Contingenciais / Categoria de Análise	Instrumentos	Autores
P1: O fator contingencial ambiente influencia a implementação do SCI;	Ambiente: O ambiente, interno e externo, corresponde à adição dos fatores sociais e físicos, os quais influenciam de forma direta a conduta dos gestores	Entrevista semiestruturada (Apêndice B, questões item 3)	Araújo et al. (2017); Cavichioli (2017); Duncan (1972);

	de uma empresa quanto à tomada de decisão (Duncan, 1972)		
P2: O fator estrutura organizacional influencia a implementação do SCI;	Estrutura: é a característica de um fator contingencial interno e pode ser controlado, que pode ser entendido de modo que as empresas demonstrem suas autoridades e consequentemente a responsabilidade da equipe (Santos & Zonatto, 2018).	Entrevista semiestruturada (Apêndice B, questões item 4)	Chenhall (2003); Frezatti et al. (2009); Nottar (2022); Santos & Zonatto (2018);
P3: O fator estratégia influencia a implementação do SIC;	Estratégia: está relacionada à autonomia que os administradores possuem para tomada de decisão, que consequentemente acabam influenciando de certo modo outros fatores contingenciais (Chenhall, 2003).	Entrevista semiestruturada (Apêndice B, questões item 5)	Chenhall (2003); Cavichioli (2017); Rovaris (2018); Nottar (2022);
P4: O fator tecnologia influencia a implementação do SIC;	Tecnologia: pode haver diversos significados na conduta da empresa, refletindo a forma de trabalho da empresa, que integra <i>hardware</i> (tais como os periféricos, máquinas e ferramentas), pessoas, materiais, conhecimento e <i>software</i> (educação dos empregados, processos e forma de trabalho e habilidades) (Chenhall, 2003).	Entrevista semiestruturada (Apêndice B, questões item 6)	Perrow (1967); Chenhall (2003); Espejo (2008); Kanyua (2015); Cavichioli (2017); Nottar (2022);

P5: O fator porte influencia a implementação do SIC.	Porte: O Porte retrata o tamanho físico da organização (Chenhall, 2003; Cavichioli, 2017; Trajano, 2019). E existem diversas formas de estimar, que podem ser pelo volume de vendas, ativos, lucro, valorização social e pelo número de trabalhadores (Chenhall, 2003).	Entrevista semiestruturada (Apêndice B, questões item 7)	Chenhall (2003); Cavichioli (2017); Rovaris (2018); Trajano (2019);
--	---	--	---

Fonte: Elaborado com base em Nottar (2022).

Com relação ao objetivo “c”, que busca analisar como os fatores contingenciais influenciam a implementação do SCI dos municípios paranaenses, desenvolveu-se um roteiro semiestruturado, conforme consta no Apêndice B, cujas questões tiveram sua elaboração e adaptação a partir dos estudos de Perrow (1967), Duncan (1972), Chenhall (2003), Espejo (2008), Frezatti et al. (2009), Araújo et al. (2017), Cavichioli (2017), Rovaris (2018), Santos & Zonatto (2018), Trajano (2019) e Nottar (2022).

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS

Os procedimentos de coleta de dados estão demonstrados a seguir, na Tabela 5, que foi utilizada para atender a cada objetivo específico.

Tabela 5 - Coleta de Dados

Objetivo específico	População	Coleta de dados
a) identificar como ocorre ou ocorreu a implantação do SCI como instrumento de gestão pública nos municípios paranaenses; b) identificar a relação dos fatores contingenciais na implementação do SCI;	399 Profissionais dos municípios do Paraná	Por meio de levantamento (<i>survey</i>), com um formulário on-line do <i>Google Forms</i> , que foi encaminhado aos controladores internos dos municípios, a partir de listas de e-mails das Associações dos Municípios.

c) analisar como os fatores contingenciais influenciam a implementação do SCI;	Pesquisa de campo em 8 municípios	Entrevistas de forma semiestruturada com os controladores internos dos municípios selecionados.
--	-----------------------------------	---

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Portanto, na primeira etapa, a partir do envio do questionário por meio de levantamento (*survey*) aos controladores internos dos municípios paranaenses, buscou-se atender aos objetivos “a” e “b”, em que se obtiveram 104 respostas.

Já a segunda etapa, quanto à coleta de dados do objetivo “c”, ocorreu por meio da aplicação de entrevistas semiestruturadas, que foram realizadas de forma on-line, com a plataforma *Microsoft Teams*. O tempo mínimo de duração das entrevistas realizadas foi de 46 minutos e o máximo foi de 1 hora e 26 minutos, perfazendo uma média de 1 hora e 3 minutos cada.

3.5 PROCEDIMENTOS E ANÁLISE DE DADOS

Quanto à análise dos objetivos específicos “a” e “b”, busca-se identificar a percepção dos controladores internos dos municípios paranaenses, com relação a como ocorre ou ocorreu a implantação do SCI, que podem servir como um instrumento de gestão pública, e como os fatores contingenciais podem influenciar a sua implementação. Como já referenciado na seção anterior, a coleta de dados transcorreu por meio de levantamento (*survey*). Vale salientar a importância de realizar a análise de dados anteriormente à aplicação dos métodos estatísticos, auxiliando na compreensão do pesquisador, sobre os dados e se existem possíveis relações entre os fenômenos que são tema de investigação (Hair, Black, Babin Anderson & Tatham, 2009).

Para realizar a análise dos dados na perspectiva quantitativa, que visa a atender aos objetivos específicos que foram propostos e demonstrar quais são as possíveis características gerais dos respondentes, empregou-se a estatística descritiva, com suporte e utilização dos *softwares: Statistical Package for Social Sciences (SPSS)* versão 21 e *SmartPLS4*. Foi aplicado o teste de *Alfa* de *Cronbach* para avaliar a confiabilidade do questionário e interna do constructo sobre o grau de confiabilidade, pois normalmente, para uma pesquisa ser considerada boa, deseja-se que a confiabilidade das perguntas esteja ao nível de aceitável, conforme Landis e Koch (1977) apresentam na Tabela 6.

Tabela 6 - Consistência para avaliação da confiabilidade

Consistência Interna	
0,81 a 1,0	Quase Perfeita
0,61 a 0,80	Substancial
0,41 a 0,60	Moderada
0,21 a 0,40	Razoável
0 a 0,21	Pequena

Fonte: Landis e Koch (1977)

Em seguida foram realizadas as Estatísticas Descritivas, a fim de sintetizar e, posteriormente, descrever os resultados que foram obtidos; foi aplicada, também, a correlação de *Spearman*, com o intuito de observar se existe ou não correlação entre os fatores contingenciais.

Na sequência, foi utilizada a Modelagem de Equações Estruturais (*Structural Equations Modeling – SEM*), por meio da técnica realizada pelos mínimos quadrados parciais PLS-SEM que tenha como recomendação utilizar por modelos teóricos que são pouco explorados (Ringle, Silva & Bido, 2014), e é utilizado com o intuito de desenvolver teorias, na busca da maximização da variância explicada entre os constructos endógenos (Hair Jr, Gabriel, & Patel, 2014; Hair Jr, et al., 2009). O PLS-SEM envolve os cálculos das correlações das variáveis mensuradas e os constructos, para posterior ser realizada a regressão linear entre os constructos (Hair Jr. Hult, Ringle, & Sarstedt, 2016; Ringle et al., 2014).

Como próximo passo na utilização do PLS-SEM foi submeter o modelo de mensuração a avaliação de confiabilidade e validade, utilizando-se da análise da Variância Média Extraída (AVE), quanto a consistência interna com a utilização do Alfa de Cronbach (AC) e por fim aferição da Confiabilidade Composta (CC) (Hair Jr. et al., 2014; Ringle et al., 2014). Na sequência realizou-se a avaliação de ajuste do modelo por meio dos indicadores de Validade Preditiva Q^2 e o tamanho do efeito f^2 (Hair Jr. et al., 2014; Ringle et al., 2014). Para melhor explicar foi elaborada a Tabela 7 que representa quais os critérios a serem utilizados para a avaliação do modelo de mensuração.

Tabela 7 - Critérios de avaliação e validação do modelo

Valor mínimo Esperado	Indicador
Acima de 0,70	Alfa de Cronbach (AC)

Acima de 0,70	Confiabilidade Composta (CC)
Acima de 0,50	Variância Médias Extraídas (AVE)
Maior que 0	Validade Preditiva (Q ²)
Acima de 0,35	Tamanho do Efeito (f ²)

Fonte: Hair et al. (2014)

O *Booststraping*, foi utilizado como procedimento para a realização do teste das hipóteses por meio da análise do p-valor para demonstrar a significância das relações entre as possíveis variáveis do modelo estrutural (Ringle et al., 2014), que foi configurado em 5000 interações de subamostras.

Já o objetivo específico “c” consiste em analisar, de forma mais aprofundada, como os fatores contingenciais podem influenciar a implementação do SCI nos municípios paranaenses por meio da abordagem qualitativa. Para tal, adotou-se uma pesquisa de campo, com a escolha de oito municípios, perfazendo oito profissionais (Controladores Internos), por meio de entrevistas que foram gravadas e, posteriormente, realizou-se a transcrição de forma íntegra. A análise aconteceu de forma temática, conforme proposta por Bardin (2010), que possibilita incluir em categorias de análise e observar por meio da pesquisa as motivações, atitudes, opiniões, crenças, valores, entre outros.

Com relação à pesquisa de campo, optou-se por seguir um instrumento de protocolo, sugerido por Yin (2015), que possibilita elevada aderência e confiabilidade quanto aos achados da pesquisa e conseqüentemente auxilia o pesquisador quanto à condução dos trabalhos e passos seguintes. O autor descreve a organização do protocolo em três etapas, que está dividida da seguinte maneira: i) primeiros procedimentos de contato inicial (agendamento para visita de campo, seleção de entrevistados e capacitação da equipe que compõe o estudo de caso); ii) protocolo e questões elaboradas para o estudo de caso (deve-se definir qual sistema será utilizado, se será de forma centralizada ou descentralizada e realizar o planejamento da pesquisa); iii) Aplicar um plano de análise a partir dos relatórios do estudo de caso (contendo informações descritivas, exploratórias e, por fim, realizar as análises das informações de forma cruzada).

A realização dos procedimentos de campo aconteceu por meio do contato com os controladores internos dos municípios que foram selecionados, assim como a solicitação de autorização para a realização das entrevistas, e simultaneamente o aceite e a assinatura do termo de consentimento livre e esclarecido apresentado no Apêndice C da pesquisa.

Com a base, a partir da revisão teórica, desenvolveu-se o protocolo de estudo de caso, em seguida, o constructo da pesquisa; a etapa quantitativa ocorreu por meio da aplicação de questionários, e, na abordagem qualitativa, precedeu-se a entrevistas semiestruturadas e análise de documentos.

A partir da finalização da etapa de coleta de dados na parte quantitativa, sucedeu-se para a análise da estatística descritiva. Já na abordagem qualitativa, utilizou-se o *software* Atlas Ti, para auxílio na análise de conteúdo, por meio de codificação após as leituras, tornando mais fácil a interpretação dos dados. A fim de validar e demonstrar a confiabilidade da pesquisa, foram realizadas triangulações dos dados, como o objetivo de reforçar as evidências encontradas, corroborando, assim, com os resultados e conclusões obtidos na pesquisa.

Os questionários foram encaminhados aos respondentes no período de 03 de agosto de 2022 a 11 de outubro de 2022. Foram encaminhados por *e-mail* institucional e particular dos profissionais, obtidos por meio de pedido de informação ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCEPR, processo n.º 429425/2022, para as associações dos municípios e a grupos de *WhatsApp*, dos profissionais de Controle Interno do Paraná.

Na sequência, por não haver retornos pelos grupos, entrou-se em contato de forma individualizada, por *WhatsApp*, e por fim, foram realizadas ligações convidando os controladores a estarem respondendo o questionário. Retornaram 104 respostas. Simultaneamente aos envios dos questionários, foram realizadas entrevistas no período de 03 de agosto de 2022 a 30 de novembro de 2022. Nesse período, foram conduzidas oito entrevistas, divididas entre controladores internos de oito municípios distintos do Estado do Paraná. Na Tabela 8, estão detalhadas as entrevistas.

Tabela 8 - Detalhamento da Execução das Entrevistas

Município	Entrevistado	Cargo	Habitantes Aproximados	Tempo Entrevista
Município 1	Entrevistado 1	Controlador Interno	35.000	51:54
Município 2	Entrevistado 2	Controlador Interno	20.000	46:05
Município 3	Entrevistado 3	Controlador Interno	85.000	1:00:03
Município 4	Entrevistado 4	Controlador Interno	430.000	58:31
Município 5	Entrevistado 5	Controlador Interno	20.000	1:26:01
Município 6	Entrevistado 6	Controlador Interno	5.000	1:15:11
Município 7	Entrevistado 7	Controlador Interno	180.000	52:32
Município 8	Entrevistado 8	Controlador Interno	20.000	47:08

Fonte: Dados da Pesquisa (2023).

As entrevistas, conforme apresentadas e detalhadas na Tabela 8, foram realizadas por meio da plataforma *Microsoft Teams*, que permite realizar a gravação do conteúdo, mediante a autorização dos participantes e da assinatura do termo de consentimento livre e esclarecido. Elas foram previamente agendadas e realizadas conforme a disponibilidade dos participantes.

Após as entrevistas, a etapa seguinte foi a transcrição, que teve 08 horas e 27 minutos, em média 01 hora e 03 minutos de entrevista. Cada entrevista, em média, gerou 23 páginas transcritas, num total de 184 páginas. Em relação aos habitantes observa-se que participaram da pesquisa prefeituras de 5 até 430 mil habitantes, demonstrando um panorama bem diversificado no quesito porte por habitantes, assim validando a pesquisa por diferentes lentes.

3.6 LIMITAÇÕES DOS MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

Esta pesquisa apresenta algumas limitações em seus métodos e técnicas de pesquisa. Uma delas é a utilização dos fatores contingenciais, os quais tiveram sua seleção por meio de leituras e entendimento que foram considerados importantes. Porém, podem existir outros fatores que acabaram não sendo contemplados nesta pesquisa e que podem ser influentes na implementação do Sistema de Controle Interno para o Setor Público, podendo, assim, restringir os resultados desta pesquisa.

Quanto à opção por selecionar os Controladores Internos municipais a comporem a amostra da pesquisa, essa escolha se deu a partir do entendimento de que estes são os mais indicados, por serem impactados pelos órgãos de controle externo. Entretanto, há outros envolvidos nesse processo interno na prefeitura, e, hipoteticamente, com opiniões e ideias contrárias ou adicionais, porém, não foram observadas nesta pesquisa.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Neste capítulo, apresentam-se as análises dos dados que foram coletados para a pesquisa, por meio do *survey* e da pesquisa de campo. Foram obtidas 104 respostas dos Controladores Internos dos municípios, de diversas regiões do Estado do Paraná. Pode-se observar, na Tabela 9, o perfil dos profissionais que responderam ao questionário estruturado.

Tabela 9 - Estatística Descritiva do Perfil dos Controladores Internos Respondentes

Gênero	Frequência	(%) Percentual
Masculino	60	57,70 %
Feminino	44	42,30 %
Prefiro não dizer	0	0
Faixa etária (idade)	Frequência	(%) Percentual
Até 30 anos	10	9,62%
Entre 31 e 40 anos	27	25,96%
Entre 41 e 50 anos	38	36,54%
Entre 51 e 60 anos	24	23,08%
Acima de 60 anos	5	4,81%
Escolaridade	Frequência	(%) Percentual
Ensino Médio	0	0
Ensino Técnico	1	0,96%
Graduação	24	23,08%
Especialização	75	72,12%
Mestrado	4	3,85%
Doutorado	0	0
Outros	0	0
Área de Formação	Frequência	(%) Percentual
Ciências Contábeis	41	39,42%
Administração	31	29,81%
Economia	2	1,92%
Técnico em Contabilidade	3	2,88%

Direito	13	12,50%
Outros	14	13,46%
Cargo em que é concursado	Frequência	(%) Percentual
Contador	13	12,50%
Administrativo	50	48,08%
Controle Interno	11	10,58%
Técnico em Contabilidade	2	1,92%
Outros	28	26,92%
Tempo de Serviço Público	Frequência	(%) Percentual
Até 05 anos	5	4,81%
Entre 06 e 10 anos	26	25,00%
Entre 11 e 15 anos	21	20,19%
Entre 16 e 20 anos	28	26,92%
Acima de 20 anos	24	23,08%
Tempo na Função (Controlador Interno)	Frequência	(%) Percentual
Até 01 ano	22	21,15%
Entre 2 e 4 anos	34	32,69%
Entre 5 e 8 anos	26	25,00%
Acima de 8 anos	22	21,15%
Quantidade de servidores atuantes no Controle Interno (equipe de apoio)	Frequência	(%) Percentual
1 Servidor	68	65,38%
2 Servidores	13	12,50%
3 Servidores	11	10,58%
4 Servidores	4	3,85%
5 Servidores	1	0,96%
Acima de 5 Servidores	7	6,73%

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

Conforme observado na Tabela 9, apresentam-se, de forma estatística, alguns dados, os quais são possíveis de caracterizar os Controladores Internos que fazem parte da amostra, referente ao seu perfil. Constatou-se que o número de homens é relativamente superior ao de mulheres: apresenta-se com 57,70% o percentual de homens e 42,30% de mulheres.

Com relação à idade, apresenta-se um maior percentual entre 41 e 50 anos, representando 36,54%, porém, nota-se que o maior número de Controladores Internos possui idades de 31 a 60, que em percentual são 85,58%; em contrapartida, o menor percentual verificado é de 4,81%, referente a servidores com idade acima de 60 anos.

Quanto à escolaridade, destaca-se que a maioria dos Controladores Internos possuem graduação e especializações, que apresenta um percentual de 72,12%. Já com relação à formação, apresentaram-se com maiores percentuais os cursos de Ciências Contábeis, com 39,42%, seguido do curso de Administração, com 29,81%. Pode-se observar que a formação acadêmica que se apresenta como “outras” engloba Geografia, Matemática, Sociologia, Processos Gerenciais, Finanças, Sistemas de Informação, Ciências Biológicas, Pedagogia, Letras, Gestão Pública, Tecnologia em Gestão Pública, representando 13,46%.

Com relação ao cargo em que é concursado, conta com um percentual de 48,08%, que são da área administrativa (agente administrativo, auxiliar administrativo e assistente administrativo), seguido de Contador, com percentual de 12,50%, e Controle Interno, com 10,58%, e 26,92% representado por outros, que são: Técnico em Agropecuária, Técnico em Cadastro, Assistente Técnico, Motorista, Agente Comunitário de Saúde, Professor, Técnico de Patrimônio, Fiscal de Tributos, Serviços Gerais, Informática, Oficial de Finanças e Telefonista. Nesse sentido, observam-se alguns cargos que são bem distintos da área administrativa, e não foram observados Controladores Internos concursados como Advogados.

Relacionado ao tempo de serviço público, apresentou-se certa homogeneidade acima de 6 anos, porém, individualmente, entre 16 e 20 anos apresentou o maior percentual, de 26,92%. Outro fato importante a ser observado é que 95,19% são servidores que possuem tempo de serviço acima de 6 anos. O tempo de exercício da função de Controlador Interno apresentou um percentual de 32,69% entre 2 e 4 anos e 46,15% dos servidores estão na função há mais de 5 anos. Destaca-se que alguns possuem 10, 12, 13, 14 e até 15 anos atuando como Controladores Internos de seus municípios.

Conforme observado na análise do tempo que exerce a função de controlador, é algo que causa estranheza e preocupação, pois 48, dos 104 respondentes, estão acima de 5 anos no cargo, vindo em desconformidade com os princípios que norteiam as unidades de Controle Interno do TCEPR, que orienta haver rodízio de servidores como controlador, a fim de evitar erros ou fraudes, por permanecer muito tempo no cargo.

Com relação à quantidade de servidores que fazem parte do setor de Controle Interno, apresentou um percentual de 66,01% de ser apenas 1 (um) servidor, que no caso é o próprio

Controlador Interno, também apresentou alguns municípios com 4, 5, 6, 7, 10 e até 12 servidores que fazem parte do setor, atuando como Subcontroladores Internos.

Tal resultado apresentado demonstra que 68, dos 104 respondentes, atuam sozinhos no cumprimento dos objetivos que são pertinentes ao SCI. Sabe-se que a unidade de Controle Interno possui limitações, pois é praticamente impossível realizar o controle de todos os atos e produtos (serviços e bens) que são produzidos por todas as unidades (TCEPR, 2017). Por tais motivos, os gestores públicos devem investir em mais colaboradores para fazer parte do SCI, buscando aumentar o campo de atuação do Controle Interno.

Para analisar os dados, são apresentados os resultados do estágio em que se apresenta a implementação do sistema de controle interno nos municípios paranaenses, a partir das respostas dos controladores internos, os quais compõem a amostra, buscando complementar a compreensão do objetivo específico “a”. Na Tabela 10, foram questionados os Controladores Internos quanto à sua autoavaliação sobre o conhecimento com relação ao Sistema de Controle Interno no Setor Público.

Tabela 10 - Percepção de conhecimento dos profissionais sobre o Controle Interno no Setor Público

Valor	Frequência	Percentual da Frequência
Muito Fraco	1	0,96%
Fraco	2	1,92%
Regular	21	20,20%
Bom	51	49,04%
Muito Bom	26	25,00%
Excelente	3	2,88%
Total	104	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

Observou-se que o nível “Bom” chegou ao percentual de 49,04%, superando os demais valores, ficando em uma colocação intermediária, que pode estar correlacionada ao tempo do servidor de 1 a 4 anos, com percentual de 54,36%, em estar no cargo de Controlador Interno, que terá ou não maior percepção de rotinas e funcionamento dos controles em municípios.

Os resultados encontrados mostram que nem todos os controladores internos, participantes da pesquisa, não possuem conhecimento sobre as temáticas relacionadas ao Controle Interno. De acordo com o TCEPR (2017), o controlador interno, para desempenhar tal função, deve ter conhecimento suficiente, além de ter comportamento ético. Possuir capacidade

profissional inerente às funções que devam ser desempenhadas e ter conhecimento técnico atualizado, bem como acompanhar a evolução das normas e procedimentos acerca do SCI (TCEMG, 2012).

Visto que os conhecimentos prévios são importantes, conforme a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - ATRICON (2014), demonstram que o Controlador Interno necessita possuir conhecimento com relação à integridade e confiabilidade das informações que são produzidas para tomada de decisão, observar a conformidade com os regulamentos e leis, bem como as normas, políticas, planos e programas de governo do órgão, primar pela proteção dos bens e salvaguarda dos ativos e receitas, a fim de inibir perdas, desperdícios, dano ao erário e mau uso dos recursos.

A falta de tais conhecimentos pode prejudicar a independência das atividades do Controle Interno; o assessoramento da administração; não apoiar de forma eficaz e eficiente o controle externo; comprometer a realização de auditorias internas, até mesmo a avaliação do controle interno; fragiliza a avaliação do cumprimento da execução quanto às metas que são previstas nas peças orçamentárias PPA, LDO e LOA; dificulta avaliar as ações tomadas pelo gestor diante de adversidades, como danos ao erário, processos administrativos e tomada de contas; inconsistências em pareceres quanto aos processos de prestação de contas do representante legal (TCEPR, 2017).

4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS

Nesta etapa, apresenta-se a estatística descritiva das variáveis, compostas por: estágio da implementação, variável, mínimo, máximo, média, mediana, moda, desvio padrão, variância, assimetria e curtose, com o intuito de trazê-las de forma mais sintética para o estudo.

Na Tabela 11, pode-se observar que é demonstrado o estágio em que está sendo desenvolvida a implementação do Sistema de Controle Interno dos municípios paranaenses, que utilizou uma escala compreendida entre 0 e 10, conforme a visão e percepção dos controladores, por meio da escala utilizada na pesquisa.

Tabela 11 - Estágio da implantação do Sistema de Controle Interno

Valor	Frequência	Percentual da Frequência
0	0	0
1	2	1,92%

2	2	1,92%
3	3	2,88%
4	5	4,80%
5	12	11,53%
6	11	10,58%
7	21	20,20%
8	24	23,08%
9	10	9,62%
10	14	13,47%
Total	104	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

Nesse sentido, conforme observado na Tabela 11, uma grande maioria apresentou como afirmativa que a implementação do SCI está do 5 ao 10, agregando em percentual de 88,48%, pois, por ser exigido por Leis, todos os municípios devem ter o Setor de Controle Interno implantado, porém, apresentam-se na percepção dos Controladores em estágio embrionário, pois, por vezes, alguns servidores estão iniciando na função, havendo respondentes com 27 dias, 30 dias, 2 meses, 4 meses, entre outros.

Os resultados encontrados demonstram que, na amostra analisada, os municípios se encontram em diferentes estágios de implementação do Controle Interno. Esses resultados preocupam, uma vez que a literatura sugere que a maturidade no estágio de desenvolvimento dos Sistemas de Controle Interno pode afetar positivamente os resultados dos municípios.

Do mesmo modo, o Controle Interno estruturado adequadamente pode evitar penalizações, sanções, reprovação de contas perante o Tribunal de Contas do Estado, auxilia na prevenção de erros e fraudes, assegura que as ações de governo sejam executadas conforme planejadas, contribui para salvaguardar o patrimônio público, estimula o cumprimento das normas, auxilia na busca da eficiência dos serviços prestados à sociedade. Desse modo, inibe a corrupção e diminui o risco da gestão.

Na Tabela 12, apresentam-se as questões que fazem parte dos Fatores Contingenciais, contidas no Apêndice A, para melhor entendimento das análises e observância das perguntas com a estatística descritiva. O Apêndice foi construído a partir dos estudos de Cavichioli (2017), Rovaris (2018) e Nottar (2022).

Tabela 12 - Perguntas *Survey* quanto aos Fatores Contingenciais

Fator	Variável	Descrição das Perguntas
Ambiente	3.1.1	A sociedade está cada dia mais envolvida em observar a transparência na utilização correta dos recursos públicos.
	3.1.2	A implantação de um Sistema de Controle Interno no Município tem influência por parte dos órgãos de controle (Tribunal de Contas, Ministério Público, entre outros).
	3.1.3	O atual momento econômico do país influenciou a implementação do Sistema de Controle Interno (considerando a pandemia Covid-19).
	3.1.4	As legislações vigentes influenciam a implantação do Sistema de Controle Interno.
	3.1.5	Os vereadores influenciam na implementação do Sistema de Controle Interno (apontando possíveis problemas).
	3.1.6	A implementação do Sistema de Controle Interno é impulsionada pela sociedade em geral (Sociedade Organizada, Observatório Social, População Local, entre outros).
	3.1.7	Fatores políticos, eleições e mudanças de gestão são fatores que impulsionam a implementação do Sistema de Controle Interno.
Estrutura	3.2.1	A implementação do Sistema de Controle Interno requer a contratação de novos servidores (entende-se também como colocar à disposição colaboradores de outros setores).
	3.2.2	Quanto à estrutura administrativa do Município está ou tem condições da implementação do Sistema de Controle Interno.
	3.2.3	Treinamentos e capacitações profissionais influenciam a implantação do Sistema de Controle Interno.
	3.2.4	O capital intelectual dos servidores do setor influencia a implementação do Sistema de Controle Interno.
	3.2.5	A falta de padronização e normatização para realizar os controles dificultam a implementação e manutenção do Sistema de Controle Interno.
Estratégia	3.3.1	A implementação do Sistema de Controle Interno é influenciada pela necessidade de constantes e melhores processos gerenciais, principalmente para atender aos objetivos estratégicos que foram descritos em programas do governo municipal.
	3.3.2	Quanto às estratégias propostas nas peças orçamentárias PPA, LDO e LOA, influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno.
	3.3.3	Os apontamentos e normatizações apresentados pelo setor de Controle Interno sempre são acatados e seguidos pelos gestores para as tomadas de decisões do Município.

	3.3.4	As informações gerenciais disponibilizadas pela Contabilidade utilizadas como estratégia gerencial influenciam a implantação do Sistema de Controle Interno.
	3.3.5	Partindo dos objetivos estratégicos traçados pela União e Estado, estes influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno municipal.
Tecnologia	3.4.1	Os sistemas (softwares) utilizados pelos setores do Município permitem a implementação do Sistema de Controle Interno.
	3.4.2	Um setor de Tecnologia da Informação (TI) capacitado para dar suporte à implementação do Sistema de Controle Interno.
	3.4.3	Um software específico instalado para elaboração dos controles, que contribua para a implementação do Sistema de Controle Interno.
	3.4.4	As entidades Federais e Estaduais disponibilizam sistemas como: SIM-AM, SIAP, SICONFI, SIOPS, SIOPE, entre outros, que contribuem para a implementação do Sistema de Controle Interno.
	3.4.5	Equipe do Setor de Controle Interno com conhecimento em tecnologias, que possa operacionalizar e dar suporte ao Sistema de Controle Interno.
Porte	3.5.1	O Porte do Município, mensurado pela quantidade de habitantes, influencia a implementação do Sistema de Controle Interno.
	3.5.2	O Porte do Município, mensurado pela arrecadação de receita própria, influencia a implementação do Sistema de Controle Interno.
	3.5.3	O Porte do Município, mensurado pelo número de servidores, impulsiona a implementação do Sistema de Controle Interno.
	3.5.4	Porte do Município, medido por meio da extensão territorial, interfere na implementação do Sistema de Controle Interno.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Já na Tabela 13, são apresentadas as perguntas representadas nas iniciais com a letra “P”, seguidas das estatísticas descritivas das variáveis.

Tabela 13 - Estatística descritiva das variáveis

Variável	Mín	Máx	Média	Mediana	Moda	Desvio Padrão	Variância	Assimetria	Curtose
P 3.1.1	1	10	6,84	7,00	9	2,182	4,759	-0,593	-0,469
P 3.1.2	1	10	7,71	8,00	9	2,089	4,363	-1,530	1,978
P 3.1.3	1	10	5,59	6,00	7	2,775	7,701	-0,303	-1,015
P 3.1.4	1	10	7,58	8,00	9	2,112	4,460	-1,254	1,009

P 3.1.5	1	10	4,63	4,50	1	2,927	8,567	0,343	-1,066
P 3.1.6	1	10	5,55	6,00	7	2,680	7,182	-0,204	-0,909
P 3.1.7	1	10	5,32	6,00	1	2,904	8,432	0,034	-1,096
P 3.2.1	1	10	7,32	8,00	8	2,386	5,694	-0,997	0,250
P 3.2.2	1	10	6,81	7,00	9	2,512	6,312	-0,782	-0,374
P 3.2.3	1	10	7,80	9,00	9	2,097	4,396	-1,254	0,907
P 3.2.4	1	10	7,82	9,00	9	2,158	4,656	-1,486	1,710
P 3.2.5	1	10	7,49	8,00	9	2,418	5,845	-1,371	1,047
P 3.3.1	1	10	7,05	8,00	9	2,471	6,104	-0,777	-0,386
P 3.3.2	1	10	6,29	6,50	8	2,503	6,265	-0,396	-0,737
P 3.3.3	1	10	6,07	6,00	8	2,490	6,199	-0,425	-0,774
P 3.3.4	1	10	6,63	7,00	7	2,410	5,809	-0,562	-0,467
P 3.3.5	1	10	6,58	7,00	8	2,561	6,557	-0,545	-0,574
P 3.4.1	1	10	7,05	8,00	9	2,435	5,930	-0,982	0,023
P 3.4.2	1	10	6,84	8,00	9	2,684	7,206	-0,811	-0,498
P 3.4.3	1	10	7,04	8,00	9	2,669	7,125	-0,948	-0,190
P 3.4.4	1	10	7,57	8,00	9	2,211	4,889	-1,204	0,789
P 3.4.5	1	10	7,19	8,00	8	2,422	5,866	-0,957	0,017
P 3.5.1	1	10	6,36	6,50	9	2,723	7,416	-0,519	-0,732
P 3.5.2	1	10	6,35	7,00	9	2,783	7,743	-0,575	-0,708
P 3.5.3	1	10	6,63	7,00	9	2,666	7,108	-0,560	-0,680
P 3.5.4	1	10	5,66	5,50	5	2,905	8,439	-0,104	-1,194

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de saída do software SPSS e STATA (2022)

No que se refere às dimensões de análise do constructo, as evidências encontradas revelam quem nem todas as variáveis exercem influência na implementação do Sistema de Controle Interno.

Conforme demonstrado na Tabela 13, os números mínimos e máximos apresentados nas 26 respostas, as quais são referentes às 5 variáveis (ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte), foram de 1 a 10. Porém, no questionário, foram apresentadas opções de escala entre 0 e 10. Nesse sentido, pode-se observar que não se obtiveram respostas à opção com 0.

Quanto à média, a pergunta que se sobressaiu com relação às demais foi a P 3.2.4 “*O capital intelectual dos servidores do setor influencia a implementação do Sistema de Controle Interno*”, com valor de 7,82; por outro lado, a pergunta com menor média foi a P 3.1.5 “*Os*

vereadores influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno (apontando possíveis problemas)”, com 4,63.

As perguntas que tiveram a maior mediana foram P 3.2.3 “Treinamentos e capacitações profissionais influenciam a implantação do Sistema de Controle Interno” e P 3.2.4 “O capital intelectual dos servidores do setor influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno”, equivalentes a 9,00; e a menor apresentada foi a P 3.1.5 “Os vereadores influenciam na implementação do Sistema de Controle Interno (apontando possíveis problemas)”, sendo equivalente a 4,50. Já na moda, pode-se observar pelo número que mais aparece em nossa sequência de dados, neste caso o número 9, que se apresentou por 15 vezes nas 26 perguntas. O desvio padrão, de forma geral, demonstra que as respostas são consideradas homogêneas, e que não se afastam consideravelmente muito da média.

Pode-se observar, com relação à curtose, que 17 das 26 variáveis mostraram-se negativas, indicando que tais valores não estão envolvidos em torno da média. Nesse sentido, apresenta-se muita variação nelas. Já os coeficientes apresentados pelas 9 variáveis que foram positivas indicam que possui pouca variação.

4.2.1 Confiabilidade do questionário aplicado

Ao aplicar o teste de confiabilidade, busca-se demonstrar que os participantes da pesquisa, neste caso os Controladores Internos, responderam às perguntas de forma coerente. Nesta pesquisa, foi utilizado o *Alfa de Cronbach*, por meio do *software* SPSS, que auxiliou na determinação da confiabilidade do questionário proposto na coleta (Hair et al., 2009). Como pode-se observar na Tabela 14:

Tabela 14 - Estatística de Confiabilidade de Cronbach

Estatística de Confiabilidade		
Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach com base em itens padronizados	N de itens
0,953	0,955	27

Fonte: Dados da Pesquisa a partir de saída do software SPSS (2022).

Conforme está evidenciado na Tabela 14, o *Alfa de Cronbach*, que está determinado quanto às assertivas do instrumento utilizado para coleta de dados em forma de questionário de

forma geral, com o constructo, foi de 0,955. Assim, conforme apresentado na Tabela 6, está enquadrado como consistência interna entre 0,81 e 1,0, como “quase perfeita”.

Para melhor demonstrar a confiabilidade, foram divididas, em cinco partes, as perguntas de cada Fator Contingencial e pode-se observar na Tabela 15.

Tabela 15 - Estatística de confiabilidade de *Cronbach* por Fator Contingencial

Estatística de Confiabilidade			
Fator	Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach com base em itens padronizados	N de itens
Ambiente	0,876	0,877	7
Estrutura	0,911	0,916	5
Estratégia	0,917	0,918	5
Tecnologia	0,921	0,923	5
Porte	0,946	0,947	4

Fonte: Dados da pesquisa a partir de saída do software SPSS (2022).

Observa-se que apenas o Fator Ambiente ficou com o coeficiente de 0,877. Os demais Fatores, Estrutura, Estratégia, Tecnologia e Porte, ficaram entre 0,916 e 0,947, porém, estão enquadrados todos como consistência interna entre 0,81 e 1,00, que se define como “quase perfeita”, atestando individualmente as questões de cada Fator.

Deste modo, o instrumento de coleta se garante na confiabilidade, tanto no total das questões quanto nas questões individuais por Fator Contingencial, deixando a pesquisa mais transparente e confiável.

4.2.2 Correlação das variáveis

O primeiro passo a ser observado quanto à correlação das variáveis é realizar o teste de normalidade; se as variáveis apresentarem distribuição normal, ao relacioná-las entre si, aplica-se o teste de *Pearson*. Caso elas não apresentem, outro teste a ser utilizado, que é não paramétrico, é o teste de *Spearman*.

Conforme pode ser observado na Tabela 16, por meio do *Software* SPSS, foram introduzidas as respostas da variável implantação conforme as assertivas com resposta sim; já com relação aos Fatores Contingenciais, utilizou-se a média das respostas, assim, o constructo

fora utilizado a partir das médias obtidas dos respondentes. O teste utilizado foi o *Kolmogorov-Smirnov*, que é indicado por analisar que “n” é maior que 30; neste caso, o n é representado pelo número de respondentes, que foram 104.

Tabela 16 - Teste de Normalidade

Descritivos	Implantação SCI	Ambiente	Estrutura	Estratégia	Tecnologia	Porte
Kolmogorov-Smirnov	.130	.098	<.000	.094	<.000	.112

Fonte: Dados da pesquisa a partir de saída do software SPSS (2022).

Conforme apresentado no teste de normalidade, quando se tem, no teste, um valor $p < 0,05$, significa que a distribuição dos dados se difere estatisticamente significativa de uma distribuição considerada normal. Pode-se observar, na Tabela 16, que a Estrutura e Tecnologia não se obteve uma distribuição normal, já a Implantação do SCI, Ambiente, Estratégia e Porte apresentam distribuição normal.

Nesse sentido, para poder realizar a correlação de *Pearson*, necessita de duas ou todas as variáveis que sejam correlacionadas entre si e as duas ou todas têm a necessidade de ter a distribuição normal, e, nesse teste de normalidade, apresentaram-se apenas quatro das seis variáveis. Assim, por não haver normalidade de todas as variáveis, aplica-se a correlação de *Spearman*.

Na busca de investigar a correlação das variáveis, na Tabela 17, aplicou-se o coeficiente de correlações de *Spearman*, que proporciona verificar se as variáveis possuem grau de correlação e apresenta qual é o seu grau de associação. O intuito foi apresentar se existe relação, conforme proposto no objetivo específico de identificar a relação dos fatores contingenciais na implementação do SCI.

Tabela 17 - Apuração do coeficiente da correlação de *Spearman*

		Implantação SCI	Ambiente	Estrutura	Estratégia	Tecnologia	Porte
Implantação SCI	Rho	1					
	p-valor	-					
Ambiente	Rho	0,227*	1				

	p-valor	0,021	-				
Estrutura	Rho	0,181	0,541***	1			
	p-valor	0,067	<0,001	-			
Estratégia	Rho	0,364***	0,423***	0,524***	1		
	p-valor	<0,001	<0,001	<0,001	-		
Tecnologia	Rho	0,272**	0,480***	0,596***	0,591***	1	
	p-valor	0,005	<0,001	<0,001	<0,001	-	
Porte	Rho	0,077	0,559***	0,415***	0,284**	0,410***	1
	p-valor	0,440	<0,001	<0,001	0,004	<0,001	-

Nota: *p < 0,05, **p < 0,01, *** p < 0,001

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de saída do *software* SPSS (2022).

Pode-se observar, na Tabela 17, a relação da implantação do Sistema de Controle Interno com os fatores Contingenciais a partir das correlações delas. Os fatores Contingenciais Ambiente, Estratégia e Tecnologia apresentaram significância, visto que o p-valor se apresenta menor ou igual a 0,05 relacionado com a Implantação do Sistema de Controle Interno.

O coeficiente apresentado pelo fator contingencial Ambiente é de 0,227, Estratégia, 0,364 e Tecnologia, 0,272, os quais são considerados fracos, visto que, conforme Baba, Vaz e Costa (2014), o coeficiente está no intervalo de 0,2 a 0,39. Já os demais fatores Contingenciais Estrutura e Porte apresentaram p-valor maior que 0,05, assim acabam não sendo significativos e não serão explorados.

Para melhor explicar as correlações entre as variáveis contingenciais na Tabela 18, apresentam-se os coeficientes de correlação a serem utilizados para descrever.

Tabela 18 - Coeficientes de Correlação

Coeficientes de Correlação	
>0,9	Muito Forte
0,7 a 0,89	Forte
0,4 a 0,69	Moderada
0,2 a 0,39	Fraca
0,0 a 0,19	Muito Fraca

Fonte: Baba, Vaz e Costa (2014).

Na Tabela 18, são apresentados os coeficientes, os quais subsidiam a análise, que variam de -1 a +1, visto que, quanto mais próximo de -1 ou +1, a correlação é considerada “muito

forte”, e quanto mais próxima de 0,0 é “muito fraca”, equivalente para ambos os lados de – ou +.

As correlações quanto às variáveis contingenciais estão demonstradas na Tabela 19, que foram identificadas e tabuladas conforme orientação da Tabela 18.

Tabela 19 - Correlação realizada entre os Fatores Contingenciais

Correlação dos Fatores Contingenciais	Coefficientes	Correlação	Explicação
Ambiente e Estrutura	0,541	Moderada	Apresenta uma relação considerável entre o Ambiente e a Estrutura.
Ambiente e Estratégia	0,423	Moderada	Apresenta uma relação considerável entre o Ambiente e a Estratégia.
Ambiente e Tecnologia	0,489	Moderada	Apresenta uma relação considerável entre o Ambiente e a Tecnologia.
Ambiente e Porte	0,559	Moderada	Apresenta uma relação considerável entre o Ambiente e o Porte.
Estrutura e Estratégia	0,524	Moderada	Apresenta uma relação considerável entre a Estrutura e a Estratégia.
Estrutura e Tecnologia	0,596	Moderada	Apresenta uma relação considerável entre a Estrutura e a Tecnologia.
Estrutura e Porte	0,415	Moderada	Apresenta uma relação considerável entre a Estrutura e o Porte.
Estratégia e Tecnologia	0,591	Moderada	Apresenta uma relação considerável entre a Estratégia e a Tecnologia.
Estratégia e Porte	0,284	Fraca	Apresenta uma baixa relação entre a Estratégia e o Porte.

Tecnologia e Porte	0,410	Moderada	Apresenta uma relação considerável entre a Tecnologia e o Porte.
--------------------	-------	----------	--

Fonte: Dados da pesquisa (2022)

Diante de tais correlações apresentadas na Tabela 19, observou-se que a maioria das correlações encontradas estão classificadas como “Moderada”, as quais podem ser consideradas que possuem alta relação entre as variáveis, pois estão mais próximas de 1, ao passo que apenas uma correlação apresentou-se como “Fraca”, o que demonstra ter uma baixa relação entre as variáveis, visto que está mais próxima de 0.

4.3 MODELAGEM DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

4.3.1 Avaliação do modelo de mensuração

Para realização do teste das hipóteses, foi utilizada a técnica de modelagem de equações estruturais, que é realizada por meio dos mínimos quadrados parciais (PLS-SEM), a qual tem como objetivo demonstrar a validade de mensuração do modelo e o teste de confiabilidade, que é produzido por meio dos índices de validade convergente, validade discriminante e na consistência interna (Hair Jr. Gabriel & Patel, 2014). Na Tabela 20, é apresentada a validação do modelo.

Tabela 20 - Confiabilidade e validade do constructo

	Cronbac's Alpha (AC)	Composite reliability (rho_c) (CC)	Average Variance Extracted (AVE)
Ambiente	0.861	0.894	0.584
Estrutura	0.916	0.935	0.742
Estratégia	0.918	0.936	0.746
Tecnologia	0.923	0.941	0.763
Porte	0.959	0.973	0.922

Fonte: Dados da pesquisa, a partir de saída do *software* SmartPLS4 (2023).

Como se pode observar na Tabela 20, com o intuito de demonstrar a validade convergente do constructo, analisou-se, por meio do Alfa de Cronbach (AC), a consistência

interna, que tem por base as intercorrelações entre as variáveis, que pode avaliar se os números são de forma igual confiáveis (Hair et al., 2014). Neste caso, todos os fatores estão enquadrados como consistência interna entre 0,81 e 1,0, que se classifica como “quase perfeita”.

A Confiabilidade Composta (CC) se apresenta como uma alternativa ao AC, pois apresenta as variáveis apoiada conforme se apresentam suas confiabilidades (Ringle, Silva & Bido, 2014). Tais índices buscam demonstrar que a amostra está sem vieses, apresentando, assim, se o conjunto das respostas é confiável (Hair et al., 2009). Os autores Hair et al. (2014) apresentam que tanto o AC quanto o CC com valores acima de 0,7 são considerados adequados, dos quais todas as variáveis se encontram acima do índice indicado.

Quanto à validade convergente, é observada por meio das Variâncias Médias Extraídas (*Average Variance Extracted – AVE*). A AVE investiga o quanto se correlacionam em média as variáveis, de forma positiva com seus relativos constructos (Luz, 2019). Como critério de avaliação desse índice, utilizou-se o critério fornecido pelos estudiosos Fornell e Larcker (1981), os quais descrevem que os AVE, presentes no modelo para se obter um resultado satisfatório, necessitam ser maiores que 0,5, o que está presente na Tabela 6, apresentando o modelo como satisfatório.

Na Tabela 21, está apresentada a validade discriminanda por meio do critério de Fornell e Larcker (1981).

Tabela 21 - Validade discriminante (nível de constructo)

	Ambiente	Estratégia	Estrutura	Impl SCI	Porte	Tecnologia
Ambiente	0.764					
Estratégia	0.553	0.864				
Estrutura	0.636	0.629	0.861			
Impl SCI	0.276	0.400	0.182	1.000		
Porte	0.609	0.305	0.380	0.142	0.889	
Tecnologia	0.656	0.691	0.749	0.267	0.445	0.873

Fonte: Dados da pesquisa, a partir de saída do *software* SmartPLS4 (2023).

O intuito da utilização da avaliação da validade discriminante é observar se as variáveis latentes possuem independência umas das outras (Hair et al., 2014; Ringle et al., 2014). A validade discriminante busca a comparação das raízes quadradas presentes nos valores das AVE, de cada constructo conforme critério de Fornell e Larcker (1981). Neste caso, destacadas

as raízes quadradas dos AVEs em negrito na Tabela 22 necessitam ser maiores do que as correlações entre os demais constructos (Ringle et al., 2014).

Para concluir, foram utilizadas as cargas cruzadas (*Cross Loading*), a fim de evidenciar a validade discriminante, conforme está apresentada na Tabela 22.

Tabela 22 - Validade discriminante pelo critério de *Cross Loadings*

	Questão	Ambiente	Estrutura	Estratégia	Tecnologia	Porte
Ambiente	P 3.1.1	0.744	0.447	0.412	0.443	0.507
	P 3.1.3	0.764	0.467	0.343	0.406	0.373
	P 3.1.4	0.706	0.639	0.639	0.651	0.394
	P 3.1.5	0.768	0.349	0.303	0.473	0.532
	P 3.1.6	0.822	0.430	0.368	0.482	0.520
	P 3.1.7	0.777	0.426	0.291	0.430	0.393
Estrutura	P 3.2.1	0.557	0.816	0.497	0.666	0.322
	P 3.2.2	0.544	0.874	0.556	0.632	0.294
	P 3.2.3	0.561	0.928	0.572	0.682	0.336
	P 3.2.4	0.544	0.907	0.593	0.686	0.341
	P 3.2.5	0.546	0.772	0.476	0.582	0.382
Estratégia	P 3.3.1	0.430	0.585	0.813	0.589	0.253
	P 3.3.2	0.429	0.528	0.880	0.595	0.173
	P 3.3.3	0.544	0.562	0.876	0.622	0.299
	P 3.3.4	0.512	0.508	0.887	0.601	0.282
	P 3.3.5	0.433	0.556	0.860	0.575	0.267
Tecnologia	P 3.4.1	0.680	0.673	0.601	0.858	0.439
	P 3.4.2	0.545	0.595	0.544	0.902	0.329
	P 3.4.3	0.435	0.618	0.552	0.830	0.248
	P 3.4.4	0.608	0.726	0.698	0.891	0.363
	P 3.4.5	0.550	0.661	0.623	0.883	0.422
Porte	P 3.5.1	0.556	0.364	0.299	0.398	0.964
	P 3.5.2	0.571	0.362	0.293	0.401	0.981
	P 3.5.3	0.550	0.380	0.257	0.415	0.936
	P 3.5.4	0.578	0.352	0.287	0.425	0.978

Fonte: Dados da pesquisa, a partir de saída do *software* SmartPLS4 (2023).

Para analisar a Tabela 22 os autores Chin (1998) e Ringle et al. (2014) asseveram que os indicadores, quando se cruzam as cargas fatoriais mais altas, devem estar presentes nas respectivas variáveis latentes do que nas outras. A partir dessa afirmativa, a P 3.1.2 teve de ser excluída, pois apresentou, no fator contingencial Ambiente, o índice de 0.726, e, observado de forma horizontal, no fator contingencial Estrutura, o índice de 0.741. Neste caso, o valor da variável ambiente foi menor que a estrutura, assim, por essa razão, houve a exclusão da pergunta do constructo.

Após a validação e confiabilidade do modelo estrutural, como próximo passo, foi realizada a avaliação dos resultados do modelo, por meio dos recursos preditivos e as relações dos constructos, que seguem no próximo tópico.

4.3.2 Análise do Modelo Estrutural

Após realizar a validação do modelo de mensuração, foi realizada a avaliação de ajuste geral do modelo por meio do indicador Tamanho do efeito (f^2) ou, como é conhecido, indicador de Cohen (Ringle et al., 2014). O mesmo autor define que o f^2 demonstra o quanto cada constructo pode ser útil dentro do ajuste do modelo. Nesse contexto, quanto aos valores considerados para os indicadores, classificam-se em 0,02 (pequeno), 0,15 (médio) e 0,35 (grande) (Hair Jr et al., 2014; Ringle et al., 2014), como pode ser observado na Tabela 23.

Tabela 23 - Avaliação de ajuste geral do modelo

Constructo	f^2
Ambiente	0.014
Estrutura	0.019
Estratégia	0.106
Tecnologia	0.000
Porte	0.000

Fonte: Dados da pesquisa, a partir de saída do *software* SmartPLS4

A partir da Tabela 23, pode-se analisar que apenas o constructo Estratégia apresentou valor próximo de 0,15 considerado médio. Os demais se classificam como pequeno. Nesse sentido, os dados apresentados demonstram a qualidade da predição. Neste caso, ficando abaixo do esperado, e apenas o constructo estratégia se mostrou importante para o ajuste geral.

Na sequência, na Figura 2, é apresentada a análise do modelo de mensuração e avaliação do modelo na forma estrutural ajustado, que apresenta os coeficientes de relação entre o modelo estrutural dos fatores contingenciais com a Implantação do Sistema de Controle Interno.

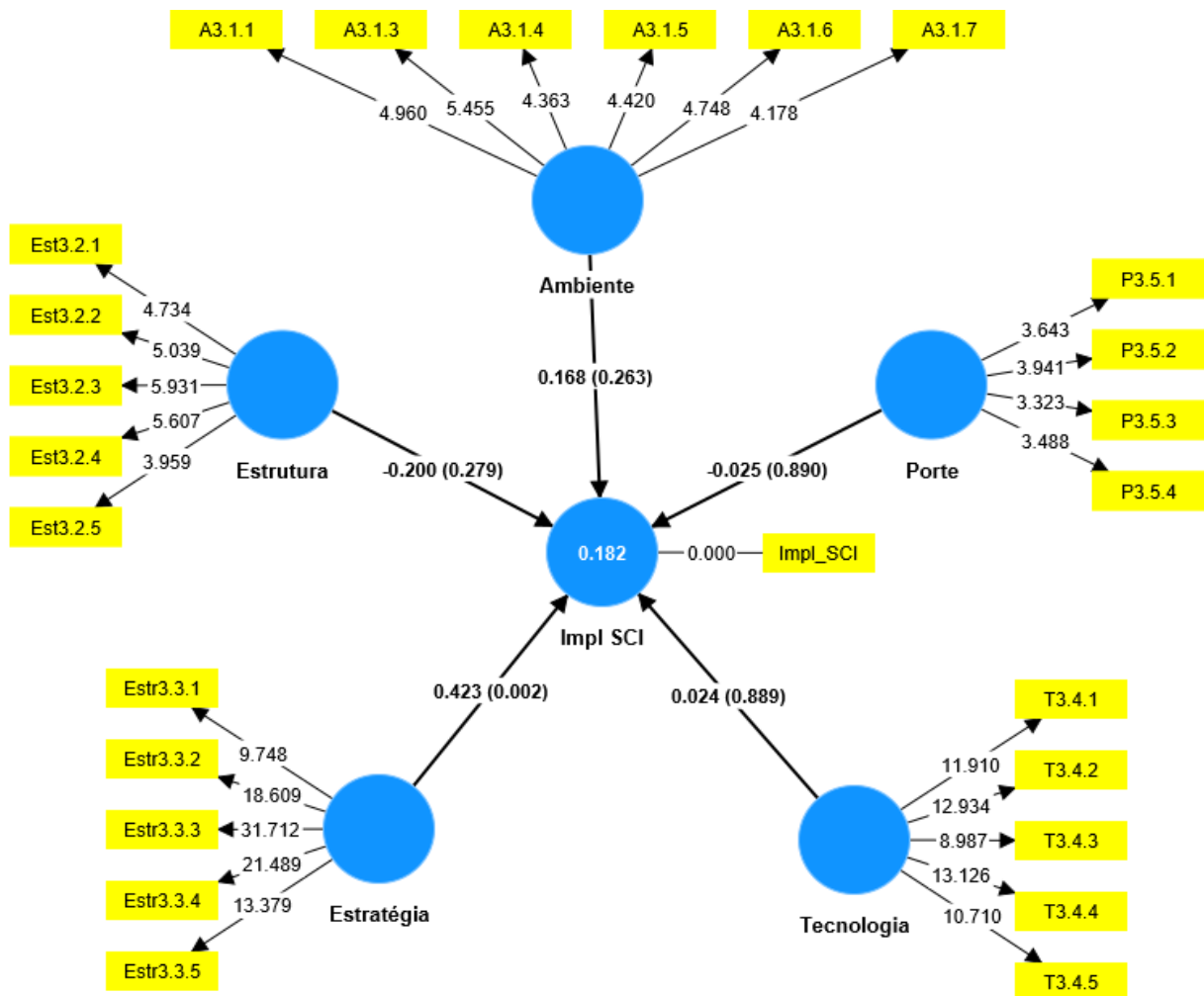


Figura 2. Modelo Estrutural

Fonte: Dados da pesquisa, a partir de saída do *software* SmartPLS4

A utilização do procedimento de *Bootstrapping* contribuiu para analisar a significância do p-valor em relação ao modelo estrutural. Como se pode observar na Tabela 24, apresentam-se os coeficientes de caminhos e significâncias das relações, de forma direta das variáveis a partir do procedimento de *Bootstrapping*.

Tabela 24 - Coeficiente de caminhos e significância das relações

H	Relação	Coeficiente Estrutural	Desvio Padrão	t-valor	p-valor
---	---------	------------------------	---------------	---------	---------

H1	Ambiente -> Impl SCI	0.198	0.150	1.118	0.263
H2	Estrutura -> Impl SCI	-0.123	0.185	1.082	0.279
H3	Estratégia -> Impl SCI	0.401	0.136	3.103	0.002
H4	Tecnologia -> Impl SCI	0.024	0.174	0.140	0.889
H5	Porte -> Impl SCI	-0.075	0.179	0.139	0.890

Fonte: Dados da pesquisa, a partir de saída do *software* SmartPLS4

Foi investigada a relação direta entre os fatores contingenciais Ambiente, Estrutura, Estratégia, Tecnologia e Porte com a Implementação do Sistema de Controle Interno. Encontrou-se relação positiva e significativa em que p-valor <0,05, que indicou a relação entre a Estratégia e a implementação do SCI. Os demais Fatores Contingenciais Ambiente, Estrutura, Tecnologia e Porte não apresentaram significância.

Por fim, verificou-se o r^2 coeficiente de relação de Pearson do constructo, que tem como objetivo indicar quanto cada variável dependente pode ser explicada pelas variáveis independentes. O resultado que está apresentado visa a demonstrar o efeito da implementação do SCI a partir dos Fatores Contingenciais Ambiente, Estrutura, Estratégia, Tecnologia e Porte. A Tabela 25 ilustra o coeficiente de r^2 como coeficiente de determinação explicatório.

Tabela 25 - Coeficiente de determinação de Pearson do modelo

Constructo	R^2	R^2 ajustado
Implementação do SCI	0,202	0,162

Fonte: Dados da pesquisa, a partir de saída do *software* SmartPLS4

Desse modo, percebe-se, a partir do modelo estrutural, que a variável acabou apresentando um pequeno poder de efeito de explicação. Como resultado, pode-se observar que o modelo do constructo apresentou significância apenas para a inter-relação da implementação do Sistema de Controle Interno com o fator Contingencial Estratégia.

A partir dos resultados encontrados por meio dos cálculos matemáticos, nessa etapa, serão apresentadas as discussões com as hipóteses propostas. Ao realizar regressão no *SmartPLS4* antes do Modelo Estrutural, todos os Fatores Contingenciais tiveram seus dados contemplados nas etapas sugeridas pelos autores (Hair Jr et al., 2014; Ringle et al., 2014), quanto à confiabilidade e validade do constructo, validade discriminante (ao nível de constructo), validade discriminante pelo critério de *Cross Loadings* e de avaliação de ajuste geral do modelo.

Com relação a H1, que versa que: “*o Ambiente influencia de forma positiva a implementação do SCI*”, demonstrando em seu coeficiente de Spearman com p-valor de 0,021, significativa, porém, valor de Rho 0,227 é considerado fraco por Baba et al. (2014). No Modelo de Equações Estruturais, com relação à validade discriminante ao nível de constructo, o resultado mostrou que possuem independência uma das outras; já no modelo estrutural apresentado na Figura 2, não demonstrou significância, pois apresentou p-valor de 0,263. Neste caso, rejeita-se a H1, pois, pelos cálculos, não influencia a implementação do SCI nas prefeituras municipais.

Apesar de não ser aceita a H1, pode-se observar que o ambiente apresentado pela literatura é considerado um elemento fundamental ao relacionar-se com a Teoria da Contingência (Chenhall, 2003). O ambiente estabelece componentes de incerteza e riscos alheios à entidade (Cavichioli, 2017). Para Chenhall (2003), tais incertezas são consideradas importantes e geram curiosidades para novas pesquisas relacionadas ao ambiente.

As pesquisas de Cavichioli (2017) demonstram que o Ambiente externo influencia a implantação do SICSP. Já Nottar (2022) destaca, em seus achados, que o ambiente contribui positivamente. E parcialmente com o estudo de Rovaris (2018) encontrou que o fator contingencial ambiente influencia parcialmente na sua pesquisa. Nesse sentido, observa-se que, na parte quantitativa da pesquisa, demonstrou-se não influenciar, vindo ao desencontro das pesquisas anteriores; já na parte qualitativa, evidenciou-se que realmente influencia a implementação do SCI nas prefeituras.

Para a H2, que propõe que: “*a Estrutura influencia de forma positiva a implementação do SCI*”, não apresentando significância quanto à correlação de Spearman com p-valor de 0,067, e Rho de 0,181. Na Modelagem Estrutural, ao nível de validade discriminante do constructo, também ficou dentro dos parâmetros, sendo menor que a raiz quadrada da Estrutura X Estrutura. Quanto à significância da relação entre a Estrutura e a Implementação do SCI, obteve-se p-valor de 0,279; tal resultado apresenta não haver significância entre eles, nesse sentido, não demonstrou influência positiva, a qual deve ser rejeitada a H2.

Santos e Zonatto (2018) descrevem que a Estrutura possui característica interna da entidade, que pode ser controlada e entendida de modo que os administradores possuam e demonstrem sua autoridade à equipe. Fiirst e Beuren (2022) não encontraram significância estatística quanto a haver impacto em governos locais, relacionados aos resultados socioeconômicos, contrariando os achados de Cavichioli (2017) e Nottar (2022), que identificaram que existe influência do Fator Estrutura na implementação dos sistemas de custos em entidades do setor público.

Quanto a H3, que foi proposta que: “*a Estratégia influencia de forma positiva a implementação do SCI*”, demonstrando em seu coeficiente de Spearman com p-valor de $<0,001$, o qual apresentou significância e correlação, pois Rho teve seu valor de 0,364. No *SmartPLS4*, também apresentou significância de relação entre a Estratégia e a Implementação do SCI o p-valor de 0,002, portanto, apresenta influência na Implementação do SCI.

Corroborando a pesquisa de Cavichioli (2017), que encontrou influência positiva de tal fator contingencial, e Pletsch et al. (2019), que identificou que a estratégia pode influenciar os sistemas de controle gerencial. Por outro lado, indo contra as pesquisas de Rovaris (2018) e Nottar (2022), as quais constataram que o Fator Contingencial Estratégia **não influencia** a implementação dos sistemas de custos nas entidades estudadas. Assim, a H3 deve ser rejeitada, por influenciar a Implementação do SCI, dando resultado contrário ao proposto pela hipótese que era negativa.

O Fator Estratégia é fundamental e diferente dos demais, pois os gestores são capazes de influenciar as particularidades do ambiente, por meio dos sistemas de controle gerenciais (Chenhall, 2003). Mantovani (2012) apresenta a expressão Estratégia, que abarca um volume grande de definições e diversas formas de aplicação na prática. Segundo Chenhall (2006), a estratégia é um meio em que os administradores sofrem influência a partir do ambiente externo, do mecanismo da estrutura, do controle e da cultura para a tomada de decisão.

Na H4, foi apresentada que “*a Tecnologia influencia de forma positiva a implementação do SCI*”, quanto ao coeficiente de correlação de Spearman, apresentou p-valor de 0,005, sendo significativo, e também Rho de 0,272, demonstrando correlação. Porém, ao realizar regressão no *SmartPLS4*, na análise do Modelo Estrutural, não apresentou significância quanto à relação entre a Tecnologia e a Implementação do SCI, aferindo um p-valor de 0,889. Nesse caso, quanto à H4, ela não pode ser aceita, pois foi identificada relação negativa com a implementação do SCI e a Tecnologia.

Tal achado discorda de Nottar (2022), que demonstrou que o Fator Contingencial Tecnologia se mostrou essencial para a implantação, pois seria um facilitador do processo. Já Cavichioli (2017) e Rovaris (2018) corroboram os achados desta pesquisa em não influenciar. Para Kanyua (2015), o fator Tecnologia deve ser levado em consideração pelos administradores que são responsáveis pela tomada de decisão; deve-se associar os fatores tecnologia e ambiente, pois interferem diretamente na adoção da tecnologia.

Para a H5, foi proposto que: “*o Porte influencia de forma positiva a implementação do SCI*”, demonstrando que seu coeficiente de Spearman com p-valor de 0,440 não é significativo, e o valor de Rho 0,227. Na análise do Modelo Estrutural, a relação entre o Porte e

a Implementação do SCI não se mostrou significativa, pois apresentou p-valor de 0,890. Nesse caso, a H5 não será aceita, pois a influência positiva não foi comprovada pelo modelo utilizado.

Demonstrando resultado divergente ao encontrado no estudo de Frezatti et al. (2009), que descreve que é possível a associação do porte da entidade e os controles gerenciais. E, na pesquisa de Cavichioli (2017), que mostrou significância estatística do Fator Contingencial Porte, na implantação do SICSP. Cadez e Guilding (2008) salientam que, conforme o porte da organização, faz-se necessário maiores ou menores esforços para atingir os objetivos propostos das organizações, pois o porte intercede na maneira do controle organizacional, visto que a organização de maior porte tem necessidade de maiores pontos hierárquicos para desempenhar sua coordenação.

4.4 RESULTADOS E ANÁLISE QUALITATIVA DOS FATORES CONTINGENCIAIS

Nesta seção, é apresentada a parte qualitativa da pesquisa, em que são retratadas as análises de discussões referentes aos dados, os quais estão segregados conforme as categorias de análise, que se referem aos Fatores Contingenciais: Ambiente, Estrutura, Estratégia, Tecnologia e Porte.

4.4.1 Fator Ambiente

O fator contingencial Ambiente, em algumas situações, é tratado por meio de sua totalidade, como fatores físicos ou sociais que estão diretamente associados e por vezes considerados no comportamento que faz parte da decisão dos gestores em determinada organização (Rovaris, 2018). Tais fatores podem ser subdivididos em ambientes internos e externos (Espejo, 2008). Chenhall (2003) apresenta que o fator ambiente pode ser considerado como um dos elementos que estão no centro dos estudos quando se abordam fatores contingenciais e organizações.

Assim, nessa perspectiva, o fator contingencial ambiente foi abordado com os entrevistados, como forma de investigação sobre a sociedade de forma geral em busca de transparência, órgãos de controle – Tribunal de Contas do Estado (TCE), Ministério Público (MP), entre outros –, momento econômico (considerando a pandemia de Covid-19), legislações vigentes, vereadores, observatório social, população local e fatores políticos (eleição e

mudanças de gestão). Tais fatores foram incluídos como suposição de ter possíveis influências dentro das Prefeituras Municipais e, por consequência, passíveis de apresentar influência na implementação do Sistema de Controle Interno.

Na Tabela 26, pode-se observar os principais relatos que foram encontrados a partir das entrevistas, que se refere ao fator contingencial ambiente, analisado quanto ao fato de a sociedade estar cada vez mais buscando as informações e buscando a transparência das instituições públicas.

Tabela 26 - Percepção sobre o fator ambiente – sociedade e transparência na utilização dos recursos

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“a sociedade tem muita força, porém acabam se omitindo das responsabilidades de auxiliar nos controles”
Entrevistado 2	“Acredito que a população (sociedade) quer transparência, porém não se envolvem diretamente (...)”
Entrevistado 4	“A população quer que as administrações públicas sempre os beneficiem de alguma forma, e nunca está bom! porém não vejo participar das audiências públicas, de prestações de contas e afins”
Entrevistado 5	“A sociedade, atualmente com as Mídias sociais como Facebook e Instagram, acabem expondo mais quanto a gastos, a recursos que são destinados a obras ou serviços que não achem relevantes “para eles”, e falam o que querem nessas Mídias, mas quando são convocados para participar da gestão, nunca se fazem presentes, tanto nas sessões do legislativo quanto nas audiências públicas de PPA, LDO, LOA e avaliação dos quadrimestres e da execução do plano da saúde, assim fica difícil né, cobrar sem participar!”
Entrevistado 7	“Não vejo como a sociedade estar envolvida nisso... pois muitas vezes eles preferem falarem mal do que auxiliar a gestão e melhorar os controles da municipalidade”
Entrevistado 8	“Não influencia, até porque não tem participação da sociedade, apenas falam mal nas redes sociais e não tomam atitude, simples assim!”

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Ao analisar as percepções dos entrevistados na Tabela 26, alguns relatos apontam que a sociedade até teria influência na implantação do SCI, porém, conforme o entrevistado 1 descreve, “a sociedade tem muita força”, mas completa salientando que, por vezes, “acabam se omitindo das responsabilidades de auxiliar nos controles”; ou, conforme menciona o

entrevistado 2, “(...) *não se envolvem diretamente (...)*”, pois existem diversas formas de estar presentes e auxiliando no controle dos recursos públicos.

Conforme os entrevistados 4 e 5 mencionam, há as audiências públicas, que é a hora da sociedade em geral estar presente, na elaboração das peças orçamentárias, como PPA, LDO e LOA, que são os planejamentos plurianual (4 anos) e a LDO e LOA, que são anuais, e audiências públicas de prestação de contas, conforme a Lei da Responsabilidade 101/00 prevê, audiências de avaliações de metas fiscais, e avaliação do plano municipal da saúde.

Nesse sentido, analisando o fator contingencial ambiente, pode-se identificar que, se a sociedade estivesse mais presente, contribuiria para a implantação de melhores controles internos e para a melhoria na gestão. Conforme as contribuições dos entrevistados 7 e 8, pode-se entender que, por não participarem da administração de forma efetiva, acabam “*falando mal*” e simplesmente não fazem nada para cobrar melhorias e contribuir com ideias e melhores formas de controle e aplicação dos recursos.

Verificou-se, diante dos dados apresentados, que os fatores sociedade e transparência não são considerados determinantes com relação à implementação do SCI nas prefeituras. A partir dos relatos constatados nas entrevistas, se houvesse maior participação da sociedade, notoriamente impulsionaria os gestores a aprimorarem os controles.

Achado semelhante a este pode ser observado no estudo de Nottar (2022), que descreve que a sociedade, em constante busca por mais qualidade no gasto público e transparência, não teve influência na implementação do sistema de custos nas universidades. Rovaris (2018) também apresenta, em sua pesquisa, que os movimentos praticados pela sociedade não são influentes para a implantação dos sistemas de custos no setor público.

A seguir, na Tabela 27, são apresentados os principais relatos, referentes ao fator ambiente, visto que se tem exigência da implementação do Sistema de Controle Interno por meio das entidades/órgãos que realizam o controle, como o Ministério Público e o Tribunal de Contas do Estado.

Tabela 27 - Resumo dos relatos sobre as exigências por entidades/órgãos de Controle, em especial TCE e MP

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“são os órgãos que mais cobram controles e exigem de mais do setor, portanto entendo que são os que mais influenciam para a manutenção dos controles nas entidades, seja Municipal, Estadual e Federal.”

Entrevistado 2	<p>“Tribunal de Contas e Ministério Público são fundamentais (...) falando de MP, quando iniciou novo promotor em nossa comarca, houve diversas recomendações e apontamentos “algo que ajudou a administração naquele momento”, porém muitas destas recomendações, acabam onerando as contas públicas, por se exigir de mais, por ex. melhorar mobilidade urbana e acessibilidade, é algo que precisa ser pensado e executado a longo prazo. Aí neste sentido acaba ficando complicado atender 100% das recomendações.</p> <p>Já quanto o TCE, agora atuando de forma preventiva e não punitiva, vem colaborando de forma fantástica, nunca feito, porém exigem muito do setor, com diversas demandas, e responsabilidades, que acabam dificultando realizar toda a auditoria proposta, mas contribui para a melhoria e implantação de controles no município.”</p>
Entrevistado 3	<p>“sem dúvida que sim, o TCE principalmente, exige muito do setor de controle interno, às vezes acho que até de mais, e a administração muitas vezes não valoriza, e principalmente não coloca equipe, ficando apenas para o coordenador do controle interno fazer o trabalho sozinho, já o MP acaba sendo muitas vezes punitivo, não sabem a realidade do município e aplicam multas sem saber ao certo o que está ocorrendo no dia a dia, mas em alguns casos eles auxiliam a melhorar os controles”.</p>
Entrevistado 4	<p>“sim, sem dúvida, no meu ponto de vista, o TCE é ultimamente o que está mais nos cobrando, em estar controlando tudo, não é possível tudo, mas fazemos o que dá! Já o MP nos cobra coisas mais pontuais e possíveis denúncias ou reclamação da população, ou adversários políticos”.</p>
Entrevistado 5	<p>“os órgãos que mais atuam em nosso município é o MP e o TCE, vejo como dois lados, muitas exigências de ambos os órgãos, e o setor é muito reduzido, acaba não dando conta de realizar todas as auditorias que são propostas principalmente pelo tribunal de contas, que possui uma cartilha e outras orientações a serem seguidas, porém é humanamente impossível de atender todas as exigências, e o MP ultimamente está cobrando mais as questões de transparência, vem nos auxiliando nessa dura missão de expor tudo de forma mais integrada e de fácil acesso, em resumo tanto TCE quanto MP vem a nos ajudar a melhorar os controles e ampliar nosso leque de auditoria, contribuindo para a gestão, embora o gestor não goste muito (...)”</p>
Entrevistado 6	<p>“olha, são fundamentais, para auxílio, pois só conseguimos implantar controles na administração por exigência destes órgãos, se dependesse apenas dos gestores isso nunca aconteceria, de fato!”</p>

Entrevistado 7	“sim, mas são muitas exigências que acabam sobrecarregando, e devido ao porte do município acima de 180 mil habitantes, acaba sendo bem dificultoso atender às demandas, tanto do TCE como do MP.”
Entrevistado 8	“são os órgãos que controlam, então pode-se entender que eles os principais que contribuem para a implantação dos controles das prefeituras do Paraná”.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

Os entrevistados tiveram a pergunta direcionada a saber sobre as exigências das entidades/órgãos de controle relacionadas à implantação dos Sistemas de Controle Interno na prefeitura que prestam serviço. Conforme descrito no resumo da Tabela 27, observa-se que a implementação do SCI está fortemente sendo exigida por tais órgãos, o Ministério Público e o Tribunal de Contas; não foram citados outros órgãos ou entidades.

Ao analisar os relatos, pode-se observar que os órgãos mencionados estão seguidamente demandando as prefeituras, apesar de haver descontentamentos quanto aos apontamentos efetuados tanto pelo MP quanto pelo TCE, os entrevistados confirmam que realmente tais órgãos são fundamentais e estão em constante movimento de aprimoramento dos controles das prefeituras, principalmente o TCE, que possui Cartilhas, normatizações e orientações sobre o que se deve verificar.

Os entrevistados relataram dificuldade em atender a todas as exigências do MP e TCE, relatando que a falta de pessoal e a pouca vontade da administração acaba dificultando a implementação do SCI, mas todos veem como ponto positivo, pois tais órgãos são orientativos e punitivos, o que causa certo receio tanto dos controladores internos quanto dos gestores (prefeitos). Assim, contribui para uma melhor aplicabilidade dos recursos e minimiza gastos desnecessários.

Os resultados encontrados na pesquisa divergem do apresentado na literatura observada. Cavichioli (2017) descreve que, por não haver exigência de implantação pelo Tribunal de Contas, acaba não interferindo na gestão. Nottar (2022) relata não haver influência do Ministério Público nas universidades.

Por haver legislação e cobrança de informações por parte dos órgãos de controle, entende-se haver a necessidade de os órgãos estarem constantemente fiscalizando e solicitando informações, fato que diverge das demais pesquisas que foram realizadas na área de Custos no Setor Público.

Na sequência, por meio da Tabela 28, são exibidos alguns dos principais relatos, relacionando ao fator contingencial ambiente, sob o aspecto da influência quanto ao atual momento econômico no país motivado pela pandemia da Covid-19, em especial.

Tabela 28 - Resumo da percepção sobre o atual momento econômico do país – Pandemia Covid-19

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“entendo que influenciou, pois a mídia principalmente apresentou a população que foram entregues diversos valores às prefeituras, não foi tudo verdade que falaram, veio valores, porém bem a baixo do que foi divulgado, mas os órgãos de controle estavam em cima de como aplicar os recursos e como prestar conta, o que deve ser informado os da saúde no SIOPS, mas de fato contribuiu para melhorar os controles da saúde apenas”
Entrevistado 3	“sim, principalmente referente aos recursos da saúde, cobrado principalmente no SIOPS”
Entrevistado 4	“não, pois houve pouca vinda de recursos, e não vi diferença nas prestações de contas”
Entrevistado 5	“Apesar de aumentar os recursos para o município, acredito que não contribuiu para a melhoria nos controles, apenas temos de informar no SIOPS de forma separada, mas não apresenta em que de fato foi gasto então não vejo diferença!”
Entrevistado 7	“não, apenas tivemos mais serviço, mas não contribui para melhorar controles, são os mesmos que já existiam antes”
Entrevistado 8	“mudou a forma de gastar o dinheiro, mas controles não mudou, portanto não contribuiu para melhorar os controles, apenas mais trabalho”.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022)

Com relação à investigação sobre o aspecto de momento econômico, principalmente pelo surgimento da pandemia da Covid-19, que foi anunciada pela Organização Mundial da Saúde em 11 de março de 2020 (ONU NEWS, 2020), desencadeou adversidades nas esferas sanitária, social, econômica e política em nível mundial (Ribeiro, 2020). Esse fato está inserido no fator contingencial ambiente.

Como pode-se observar, nas respostas dos entrevistados 1 e 3, eles concordam que houve certa cobrança e que influencia a implementação do SCI, principalmente por ter que alimentar de forma específica quanto ao recebimento e gasto no Sistema de Informações sobre

Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), que é utilizado pelo Governo Federal; quanto aos demais órgãos, não foram mencionados.

Por outro lado, os entrevistados 5, 7 e 8 responderam que não viram diferença, apesar de haver a necessidade de serem informados os dados no SIOPS, é algo que sempre foi feito, aumentando apenas os recursos que vieram destinados à Covid-19, bem como o serviço do servidor que informa os dados, mas que não teve contribuição para melhoria e aprimoramento na implementação dos controles. Assim, pode-se concluir que tal fator não influenciou a implementação do SCI. Dessa forma, apresenta-se resultado divergente do encontrado por Cavichioli (2017), que, conforme os relatos dos entrevistados, estes salientaram que a crise econômica influencia a implementação do SICSP.

Na sequência, realizada a análise referente ao fator contingencial ambiente, na Tabela 29, são apresentadas as principais percepções quanto à influência das legislações vigentes.

Tabela 29 - Resumo das percepções quanto às legislações vigentes

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“sim, somos obrigados por leis em ter controle interno, e tanto leis quanto normativas, cartilhas e orientações são bem-vindas, pois só vem a agregar nos controles”.
Entrevistado 2	“com toda a certeza do mundo, se não tivesse legislação a respeito, com certeza não estaria implantado e nem teria controladores internos”.
Entrevistado 3	“(…) em minha percepção, a legislação só está sendo cumprida porque o TCE faz diversos apontamentos e seguidamente está nos cobrando controles, caso contrário só estaria no papel ainda”
Entrevistado 4	“sim, pois as legislações norteiam e direcionam os trabalhos e com os controles externos em cima de nós, nos cobrando diariamente aí faz acontecer” “(…) quando falo controles externos me refiro a MP, TCE, Câmara de vereadores entre outros”.
Entrevistado 5	“sim são a base de tudo os controles”.
Entrevistado 6	“na minha opinião, só funciona porque temos cobrança para cumprir a lei, caso contrário nenhum prefeito gosta de controle interno”
Entrevistado 7	“fundamental, poderiam até serem instituídas mais normatizações, por exemplo uma normatização padrão para todos os municípios seguirem, e irem implementando aos poucos novos controles, sem dúvida seria um fato histórico e importante”.

Entrevistado 8	“é a base de toda a instituição do controle nas prefeituras, são importantes e deveriam ser atualizadas e melhoradas”.
----------------	--

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

As Leis, por diversas vezes, apresentam incertezas quanto ao ambiente, pois as normatizações e regras estabelecidas por um órgão visam a estabelecer regras, que os demais poderes devem seguir, para atender a determinado fim (Silva, 2013). Nesse sentido, os entrevistados foram perguntados quanto às legislações vigentes podem influenciar a implementação do SCI nas prefeituras.

A partir da Tabela 29, que se refere à percepção quanto às legislações vigentes, todos os entrevistados citaram seus pontos de vista, mas, em suma, todos concordaram que as legislações que estão vigentes vêm para contribuir de forma efetiva, que deveriam ser aprimoradas e normatizado um padrão de auditoria para todas as prefeituras.

Outra informação apresentada é que, como possuem leis e normatizações, estas são cobradas pelos órgãos de controle externo, como cita o entrevistado 4, e que só funciona devido a estarem seguidamente sendo cobrados para realizar o trabalho de controle interno. Cavichioli (2017), em sua pesquisa, também salienta que a grande maioria de seus entrevistados concordam que o fator legislação influencia na implantação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Nottar (2022) descreve que o fator legislação se apresenta de forma importante, principalmente para a implementação de sistema de custos, pois abrange toda sua fundamentação legal dos processos, por se tratar de entidade pública e os servidores possuem a necessidade de seguir as leis vigentes no Brasil. Silva (2013) assevera que a regulação fiscal por parte dos gestores interfere no modelo fiscal que está sendo adotado, conseqüentemente, influenciando nos processos gerenciais.

Quanto aos fatores relacionados a vereadores, sociedade civil organizada, observatório social, população local, entre outros, os entrevistados não mencionaram ser relevantes, e conseqüentemente não acreditam que seja influenciada a implementação do SCI das prefeituras por esses entes, pois, por vezes, utilizam solicitações de informações, conforme apontam os entrevistados 3, 5, 7 e 8, não demandando aumento de controles, ou chegar ao ponto de influenciar os trabalhos do controle interno municipal.

A seguir, na Tabela 30, apresentam-se as percepções sobre a influência dos fatores políticos, eleições e mudança de gestão.

Tabela 30 - Resumo das percepções dos fatores políticos, eleições e nova gestão

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 2	“sim, visto que a política influencia, apesar de ser totalmente imparcial, quando muda a gestão é sempre algo que preocupa, tanto o gestor quanto nós do controle interno, assim vejo que nós como técnicos temos que seguir com o trabalho sério e responsável, orientando o prefeito e aprimorando os controles”.
Entrevistado 3	“do meu ponto de vista sim, pois é sempre um momento de instabilidade, apesar de haver mandato de controle interno, sempre a nova gestão quer impor ou tirar controles que eram feitos, aí vejo que influencia diretamente”.
Entrevistado 5	“possui influência sim, de todos os fatos apontados”.
Entrevistado 6	“olha, sinceramente não, aqui na prefeitura nunca houve esse problema, muda gestor e os trabalhos são os mesmos, atendendo TCE e MP”.
Entrevistado 8	“sim, influencia, difícil não haver algumas mudanças, ou para melhor ou às vezes para pior, mas tem influência sim de fato”.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Sobre o último aspecto do ambiente, os entrevistados foram perguntados sobre os fatores políticos, eleições e supostas novas gestões, pois é sabido que há quatro anos se tem eleições, para prefeitos e vereadores. Nesse sentido, sempre é passível de haver mudanças tanto no executivo quanto no legislativo, fato que, por vezes, muda os gestores. Nesse sentido, foram questionados se tais fatores influenciam a administração pública.

Como pode-se identificar na Tabela 30, a grande maioria acredita que exista influência na implementação do SCI das prefeituras por meio desses fatores, pois, sempre que há mudança de governantes, surgem as incertezas, e a nova forma de governar, em que pode aceitar de forma “amigável” ou encarar como “adversário político”, conforme os entrevistados 2 e 3 apresentaram. Como salienta o entrevistado 8, é “*difícil não haver algumas mudanças, ou para melhor ou às vezes para pior (...)*”.

Assim, conclui-se que de fato há influência na implementação do SCI, mas que depende muito do gestor, se é para bom ou para ruim a influência. Esse fato vem de encontro com o estudo de Nottar (2022): quando há mudança de gestão, o fator pode estar interferindo de forma positiva, como também de forma negativa, pois tal concepção depende muito do gestor e de suas prioridades que assumiu na entidade. Cavichioli (2017) constatou que os grupos políticos e a interferência política são fatores que podem influenciar a implantação do SICSP.

De forma complementar, durante a fase de levantamento (*survey*) de dados, na fase quantitativa da pesquisa, foram colhidas respostas às questões, relativas a cada um dos fatores,

para que os respondentes pudessem complementar com informações além das perguntas fechadas dos constructos. Na sequência, são apresentados os resultados para o Fator contingencial Ambiente. A fim de destacar os respondentes, o código apresentado é relativo ao código correspondente ao questionário fechado.

Tabela 31 - Demais fatores ou complementos sobre a influência na implementação do SCI

Respondente	Percepção
Respondente 6	“A única influência para a implantação ou pleno funcionamento do controle interno depende do gestor/prefeito, tanto no entendimento da importância do controle quanto no atendimento às recomendações elaboradas pelo controle interno”
Respondente 16	“Interferência do gestor”
Respondente 20	“Não é visto pelos gestores como uma ferramenta de auxílio nas atividades do dia a dia”
Respondente 27	“Apoios dos Gestores e falta de entendimento da importância do Controle Interno”
Respondente 49	“Falta de interesse da Gestão Pública, por desconhecimento da importância das atividades de CI”
Respondente 54	“A necessidade local de organização, melhorando a capacidade administrativa.”
Respondente 58	“Necessidade de maior profissionalização do setor público. A busca de mudança da visão que se tem do “funcionalismo Público”, com maior engajamento do corpo funcional no atingimento do interesse público.”
Respondente 66	“Obrigatoriedade da legislação e punição nos casos omissos são as principais motivações para implementação de SCI em pequenos municípios... Na minha opinião”
Respondente 74	“Destino legal do dinheiro público. Transparência.”
Respondente 77	“Controle Interno não ser específico para essa função, restando pouco tempo disponível para fiscalizar; falta de reconhecimento do trabalho e dificuldade em aceitar as orientações passadas.”
Respondente 79	“Legislação”
Respondente 88	“No caso do Município, a estrutura de Unidade Central de Controle Interno possui abrangência na Administração Direta e Indireta, sendo que atualmente a estrutura da UCCI está inadequada, pois possui apenas um servidor lotado, o que dificulta os acompanhamentos e cumprimento do Plano Anual de Atividades do Controle Interno.”
Respondente 90	“Um mal gestão de planejamento.”

Respondente 93	“Sistema de Controle Interno no Município segue o Básico, implantação sob recomendação da lei. Muitos ainda não entendem o Setor, o que dificulta implantação de algumas medidas.”
Respondente 94	“A influência do Órgão de Controle Externo (TCE), ações do Poder Judiciário e Ministério Público acredito ser os fatores que mais influenciam na implantação dos Controles Internos. Inclusive as ações do Controle Interno, na maioria das vezes, só são consideradas relevantes quando o Controle Externo ou o Poder Judiciário acaba intervindo.”

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

A Tabela 31 apresenta respostas de outros fatores que os respondentes consideram importantes, e que tendem a apresentar influência na implementação do Sistema de Controle Interno nas prefeituras do Paraná. Tais respostas estão contidas dentro do rol de perguntas que foram elaboradas para o fator contingencial ambiente.

Nesse sentido, pode-se observar, por meio das respostas elencadas, que, para haver uma efetiva implantação do SCI nas prefeituras, faz-se necessário que a administração tenha engajamento, começando pelo chefe do poder executivo, em que os respondentes 6, 16, 20 e 27 descrevem que um dos maiores fatores é o prefeito, tanto positiva quanto negativamente, pois, se ele comprar a ideia e der condições de trabalho, auxilia na implantação de novos controles; já se for o contrário, acaba prejudicando e limitando os trabalhos.

Outra situação encontrada é a falta de interesse pela administração pública, por parte de toda a administração, que é “*necessidade de maior profissionalização do setor público*”, conforme apresenta o respondente 58, pois entende que os servidores públicos devem estar em constante busca por mais informações, e que os controles internos, normativas e apontamentos, são justamente para auxiliar, tanto os servidores quanto os gestores, a realizarem suas funções de forma correta, e atingir o objetivo da administração, que é o “*interesse público*”.

Os respondentes 66 e 79 salientam que, por meio das legislações, contribui-se para a implementação do SCI; o respondente 66 complementa sua resposta indicando que, principalmente por haver punições em casos omissões, são os principais pontos, de melhoria e investimento na implementação, visto que a grande maioria dos gestores não querem ser “multados e/ou punidos”, e responder processos administrativos e sanções por parte de órgãos de controle externo.

Como se pode observar, os órgãos de controle, como Tribunal de Contas, Ministério Público, entre outros, são propulsores à implantação do sistema de controle interno, pois estão seguidamente demandando as Prefeituras a obterem maiores controles quanto aos gastos

públicos, e melhor aplicação dos recursos, por meio de políticas públicas eficientes e eficazes, e conseqüentemente inibindo a corrupção e fraudes, conforme apresenta o respondente 94.

Após a exposição do fator contingencial Ambiente, no próximo tópico, será discutido e analisado o fator contingencial Estrutura.

4.4.2 Fator Estrutura

O Fator Estrutura, conforme relacionado à Teoria da Contingência, apresenta relacionamento com as tarefas que são desenvolvidas na entidade, e a sua centralização das atividades (Chenhall, 2003). Apresenta-se de maneira formal para as diferentes formas das obrigações e funções relacionadas aos colaboradores da entidade, individual ou em atividades desenvolvidas em grupo, com o objetivo de realização dos processos e atividades da entidade (Chenhall, 2006).

Nesta pesquisa, com relação ao Fator Contingencial Estrutura, buscou-se investigar sob a perspectiva de contratação de servidores, estrutura administrativa, treinamento e capacitação profissional, capital intelectual, padronização de normas e procedimentos de controle interno. Já na análise qualitativa relacionada ao Fator Estrutura, na Tabela 32, estão expostas as considerações dos entrevistados, com relação à contratação de servidores para o setor de Controle Interno da prefeitura em que prestam serviços.

Tabela 32 - Resumo das respostas relacionadas à contratação de servidores

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“(…) é algo que não está sendo tratado com prioridade, pela administração, mas em meu ver, contribui, principalmente se for para a equipe de controle interno e para outros setores também é importante”.
Entrevistado 2	“sim, de suma importância, acredito que influencia sim em todos os setores”.
Entrevistado 3	“hoje trabalho sozinho no setor, mas não consigo fazer nem metade do que precisa fazer, só “apagando fogo”, então no meu ponto de vista sim, pois conseguimos auditar mais pontos e de forma mais assertiva”.
Entrevistado 4	“sim, sem dúvida alguma”.
Entrevistado 5	“imprescindível a contratação, porém a administração não tem prioridade em controles, aqui na prefeitura nunca teve, somos vistos como “encrenqueiros” pois faço apontamentos e normalmente não gostam (...)”

Entrevistado 6	“sim, sempre estamos desfalcados, é sempre bem-vindos novos servidores, assim agrega mais para o setor, pois atualmente trabalho sozinho no setor, e nos demais setores também, pois rotineiramente realizo vistorias/auditorias nos departamentos, e necessita de pessoal para repassar as informações pertinentes”.
Entrevistado 7	“sim e não, sim se contatar servidor com conhecimento técnico, e não se for apenas para completar tabela “cargo para ganhar gratificação”, pois temos uma equipe bem estruturada e competente, se for contratação de pessoa qualificada ótimo.”
Entrevistado 8	“sim, precisamos urgente de pessoal, está muito insuportável, pois MP e TCE demandam diariamente, e só ficamos respondendo eles, e os demais controles ficam...”

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Neste primeiro aspecto, sobre o fator contingencial Estrutura, os entrevistados foram abordados sobre se a contratação de novos servidores influencia a implementação do Sistema de Controle Interno, tanto servidores para o setor quanto para os demais setores da municipalidade.

Como pode-se observar, os entrevistados 1, 5 e 6 mencionam que, muitas vezes, os gestores acabam não tratando o setor de Controle Interno como prioridade, tanto do setor quanto os demais. O entrevistado 6 salienta que “estamos sempre desfalcados”, no sentido de sempre estarem precisando de pessoal qualificado para auxiliar nas tarefas, tanto do Controle Interno quando dos demais setores, pois o Controle Interno rotineiramente faz auditorias, e necessita de pessoal para auxílio e na prestação das informações necessárias de cada setor competente.

Pode-se analisar que, por unanimidade, todos os entrevistados mencionaram que “sim”, que a administração pública e o Controle Interno necessitam de novos servidores. Tal resultado corrobora os achados do estudo de Lovato (2015), de que existe uma carência de servidores qualificados para a implementação de custos na administração pública, apresentando que são poucos os servidores em diversos setores. Cavichioli (2017) apresenta, em sua pesquisa, que o quantitativo de servidores não é adequado para a implementação de SICSP.

Para tais achados, sugere-se explicação, de certa forma, por não haver nos órgãos públicos a flexibilidade para contratação de novos servidores; a estrutura administrativa é regida por Leis específicas, que necessitam de concurso público. Dessa maneira, os gestores normalmente pensam nos custos de tais contratações, enfraquecendo a administração. Esse fato é verificado na pesquisa de Nottar (2022), em que os entrevistados concordam que, por haver uma estrutura no setor público mais inflexível e rígida, acaba dificultando novas contratações.

Na sequência, o próximo aspecto abordado é o da Estrutura Administrativa, a qual está exposta na Tabela 33, como segue.

Tabela 33 - Resumo das respostas quanto à Estrutura Administrativa

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“acredito que não, pois todas as prefeituras são obrigadas a ter uma estrutura mínima, para o controle interno”.
Entrevistado 3	“sem dúvida, é fundamental haver uma estrutura bem definida e auxilia todos os setores, principalmente o CI”.
Entrevistado 4	“ah, uma estrutura é tudo, e principalmente se for com pessoas competentes”.
Entrevistado 6	“não vejo tanta relevância, precisa o prefeito querer, sem isso não vai, não adianta ter estrutura ADM se não houver manutenção”.
Entrevistado 7	“não, pois todas as prefeituras estão estruturadas, falta pessoal isso sim... Competentes é claro”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Conforme apresentado na Tabela 33, os entrevistados 3 e 4 descrevem que a estrutura é fundamental, e que, além da estrutura, necessita de servidores capacitados, que acaba influenciando a implementação dos Controles Internos.

Por outro lado, os entrevistados 1, 6 e 7 salientam que não teria tanta relevância a estrutura, pois geralmente as prefeituras possuem estruturas, tanto físicas quanto de departamentos; o que pode fazer falta são servidores competentes para dar andamento nas políticas públicas e assim prestar um serviço de qualidade para a sociedade em geral, não influenciando a implementação do Sistema de Controle Interno nas prefeituras.

A partir desses achados, pode-se mencionar que a rigidez na estrutura administrativa e a vontade dos agentes políticos são um empecilho para melhorar os controles internos. Esse fato diverge dos achados de Rovaris (2018), de que a estrutura administrativa do hospital público influencia de forma positiva. Já Cavichioli (2017) apresenta que a rigidez nas estruturas organizacionais são observadas nos municípios do Paraná, e se mostra prejudicial quanto à implantação dos sistemas de custos. Assim, verifica-se a constante necessidade de avaliar cada cenário e ambiente, pois, conforme a teoria da contingência, cada entidade tem comportamento diferente, por meio dos fatores que as cercam (Nottar, 2022).

Na sequência, na Tabela 34, são mostrados os principais relatos relacionados a treinamentos e capacitações dos profissionais dos servidores das prefeituras.

Tabela 34 - Resumo das respostas sobre Treinamentos e Capacitações Profissionais

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“sim, é algo que a administração está sempre proporcionando esses cursos e treinamentos, apenas depende de mim, pois é só informar e fazer, acho fundamental esse ponto”.
Entrevistado 2	“sim, com toda a certeza”.
Entrevistado 3	“treinamentos e atualizações são sempre bem-vindas, e principalmente pelo TCE disponibilizar vários cursos online e gratuitos, e mesmo que tenha que realizar o pagamento, sempre temos esse apoio da administração municipal”.
Entrevistado 4	“sim, servidor capacitado, melhor qualidade nos serviços prestados para a sociedade”.
Entrevistado 5	“somos bem atendidos nesse quesito, de treinamentos e cursos, pois a grande maioria é online, a pandemia da Covid-19 veio a auxiliar nesse quesito”.
Entrevistado 6	“influencia sim, apesar de algumas vezes sermos restringidos, pelo secretário devido a valores e diárias, mas sempre estamos buscando por meio de eventos online, ah o próprio Tribunal de Contas tem no site diversos cursos, e são ótimos, então fazemos esses, e vamos nos atualizando”.
Entrevistado 7	“sim, sem dúvida alguma é fundamental, e sempre parte do próprio servidor em estar correndo atrás, a administração sempre incentiva e auxilia com custos caso tenha”.
Entrevistado 8	“sim, principalmente os do TCE-PR que disponibiliza ótimos cursos, e sem custos, mesmo que presencial”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Conforme apresentado na Tabela 34, os oito entrevistados confirmam que existe influência dos treinamentos e capacitações profissionais sobre a implementação do Sistema de Controle Interno. Os entrevistados responderam que são muito importantes os treinamentos, principalmente os que são ministrados pelos órgãos de controle externo, Tribunais de Contas, Ministério Público Estadual, Tribunal de Contas da União e Secretaria, que tem uma diversidade de custos, treinamentos, de forma gratuitas, e muitas vezes disponibilidade de forma online.

A realização de treinamentos e capacitação dos profissionais do setor público é fundamental, observa-se a partir das respostas que, em sua grande maioria, todos os gestores apoiam essas práticas, pois são de extrema importância para a administração, e os servidores se

mantêm em constante aprimoramento profissional, evitando, assim, erros ou atrasos nas informações para a sociedade, que é a parte mais interessada. Corroborando a pesquisa de Cavichioli (2017), que ressalta a importância de serem realizados treinamentos e atualizações profissionais para os servidores, tal fato influencia a implantação dos controles de custos nos municípios.

O treinamento e capacitação profissional possui correspondência quanto à estrutura mecanicista, por meio de padronização de serviços e tarefas. Os controles mecanicistas, conforme Chenhall (2003), dependem de rotinas, procedimentos padronizados e regras formais, para serem desenvolvidos.

O próximo aspecto é abordado na Tabela 35, e está aponta as principais respostas relacionadas ao Capital Intelectual dentro do fator contingencial Estrutura.

Tabela 35 - Resumo das respostas sobre Capital Intelectual

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“sim, é bem importante”
Entrevistado 2	“até que sim, porém se a administração não apoiar não adianta ter um profissional com doutorado que não irá sair do chão”.
Entrevistado 3	“em minha opinião não, se o gestor não quer, não existe fazer um controle bem feito”.
Entrevistado 7	“acredito que sim”
Entrevistado 8	“Sim, interfere positivamente na implementação, pois estará tendo trabalhos de qualidade e será bem elaborado, auxiliando a administração municipal”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na Tabela 35, os entrevistados foram perguntados sobre a influência do Capital Intelectual na implementação do Sistema de Controle Interno.

Conforme apresentado nos relatos, os entrevistados concordam que há influência na implementação do SCI, conforme apresentado pelo entrevistado 8, que menciona “*sim, interfere positivamente na implementação*”, e continua com sua explicação, dizendo: “*pois estará tendo trabalhos de qualidade e será bem elaborado, auxiliando a administração municipal*”, demonstrando que é fundamental, para o setor, servidores com alto Capital Intelectual.

O capital intelectual vem se identificando e aprimorando como a sociedade do conhecimento. Atualmente, o conhecimento vem se destacando como um recurso relevante, e

pode ser compartilhado entre os servidores da entidade, o qual está ligado às experiências e histórias vivenciadas na organização (Drucker, 1993). O fato de que o capital intelectual não abrange tão somente o capital humano, mas também sua estrutura e relações criadas e deve ser valorizado pelos gestores públicos foi encontrado nas entrevistas.

Uma entidade com capital intelectual divide-se em três capitais. Primeiramente, desenvolvido, por meio dos talentos, habilidades e conhecimento que giram em torno do capital humano. O capital estrutural ou de informações, que contribui no formato de sistemas de informação, base de dados e tecnológica. E, por meio do capital organizacional, que consiste no formato de liderança, cultura, formato de compartilhar as informações e conhecimentos, e relacionamentos externos à organização (Bontis, 1998; Kaplan & Norton, 2004).

Além do Capital Intelectual, realizaram-se perguntas aos entrevistados sobre a falta de padronização e normas. Na sequência, estão os relatos das respostas sobre a pergunta, na Tabela 36.

Tabela 36 - Resumo das respostas sobre Falta de Padronizações e Normas

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“isso é o principal, possui cartilhas, possui Leis, porém quando os órgãos de controle cobram é tudo diferente, para um município pode, para outro não, então uma padronização seria de extrema importância, e sim a falta de norma padrão dificultam e muito a implantação de controles”.
Entrevistado 2	“sim, é uma loucura, eu criei minhas rotinas, sei que falta muito, mas sem uma padronização quem fiscaliza (TCE, MP) fica difícil, portanto acho em minha opinião, se tivesse algo igual, para todas as prefeituras seria muito melhor”.
Entrevistado 3	“sim, sem padrão cada promotor que chega na comarca pede coisas distintas, de formas a prejudicar a administração, tribunal de contas também, não tem muita padronização, nesse caso prejudica nosso trabalho e com certeza faz falta”.
Entrevistado 4	“sim e dificultam muito”.
Entrevistado 5	“na verdade, as legislações são até que boas, porém falta um padrão, tanto de nós fazer os trabalhos quanto de quem nos exige (TCE e MP) um padrão, acredito que ficaria excelente para ambos os lados, para eles fiscalizar e para nós do CI, para conseguir abranger tudo que exigem nas leis”.
Entrevistado 6	“indiscutivelmente isso já deveria ter, normas, e principalmente padrão, para nós trabalhar iria ser 1000 vezes melhor, e para quem fiscaliza também, melhoraria a transparência e efetividade do serviço”.

Entrevistado 7	“sim, falta padrão, e nós ficamos perdidos, achando que fazemos certo, mas sempre falta algo”.
Entrevistado 8	“com toda a certeza do mundo, se tivesse a implantação do controle interno seria menos dolorosa e mais fácil, para todos”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

De acordo com a Tabela 36, os oito entrevistados afirmam que existe influência na falta de padronização e normatização, sobre a implementação do Sistema de Controle Interno. Os entrevistados apresentam que é essencial que os órgãos de controle externo padronizem e elaborem rotinas para todos os entes públicos seguirem, assim, conseguiriam atingir melhores objetivos em suas auditorias.

Apesar de os respondentes 1 e 5 descreverem que há legislação e cartilhas elaboradas pelos órgãos de controle, que sem dúvida são importantes, salientam que não existe uma padronização, e tais orientações são complexas e amplas, não havendo servidores suficientes para abordar todos os itens desses manuais.

Já o entrevistado 2 apresenta que criou rotinas e normas próprias, e descreve que falta muito campo a ser auditado, mas concorda que os órgãos de controle MP e TCE deveriam padronizar, e assim ficaria mais “fácil” para implantar melhores controles, absorver maior quantidade de auditoria, melhorar a estrutura de servidores, estrutura física.

Uma possível explicação para esses achados é que, apesar de haver Legislação, normatizações que norteiam o Controle Interno, os profissionais sentem falta de um roteiro, ou de algo que seja realizado para todas as prefeituras seguirem. Os órgãos de controle externo possuem informações e cartilhas, porém, são genéricos e abrangentes demais, assim, o controlador interno nunca sabe sobre o que será questionado. Conforme apresentado pelo TCEPR (2017) que entendem não haver a mínima possibilidade de um único controlador interno verificar todos os itens elencados, que necessita de mais servidores e setores que sejam envolvidos.

Na sequência, além de observar os aspectos pertencentes ao fator contingencial Estrutura, por meio das entrevistas, são apresentados, de forma complementar, durante a fase de levantamento (survey) de dados, na fase quantitativa da pesquisa, foram colhidas respostas às questões, relativas a cada um dos fatores, para que os respondentes pudessem complementar com informações além das perguntas fechadas dos constructos. Na sequência, são apresentados os resultados para o Fator contingencial Estrutura. A fim de destacar os respondentes, o código apresentado é relativo ao código correspondente ao questionário fechado.

Tabela 37 - Resumo das respostas de outros fatores da Estrutura que influenciam a implantação do SCI

Respondente	Percepção
Respondente 7	“Maior número de servidores na Controladoria, visto a complexidade e a quantidade de verificações.”
Respondente 16	“Atividades diárias do CI são muito altas pela capacidade exigida”
Respondente 20	“uma normatização padrão de procedimentos a serem executados no dia a dia”
Respondente 27	“falta de mais servidores na estrutura de controle interno”
Respondente 45	“Falta de servidores em todos os setores da administração, o que acaba travando todo o trabalho”
Respondente 74	“Capacidade intelectual/cultural dos gestores”
Respondente 88	“O grande problema do Município é a estrutura inadequada atual, sem equipe para atuar nas atividades da Unidade.”
Respondente 93	“Falta de conhecimento da função de Controle Interno. Complexidade na discriminação das funções do Setor.”
Respondente 104	“Falta de estrutura mínima para um melhor desempenho do controle prévio ou preventivo.”

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Conforme apresentado o resumo das respostas, na Tabela 37, pode-se observar que são praticamente os mesmos anseios que foram apresentados durante as entrevistas dos controladores internos: carência de servidores públicos; excessivas atividades para o setor de CI; falta de normatização dos procedimentos de auditoria; falta de estrutura adequada da prefeitura.

Por outro lado, dados adicionais foram incorporados, como apresenta o respondente 16, como o grande número de atividades a serem desenvolvidas diariamente pelo Controle Interno, se comparado com a complexidade das verificações que são exigidas. O respondente 74 descreve que se tem necessidade de maior capacidade intelectual/cultural dos gestores, não apenas dos servidores, como os demais comentaram nas entrevistas.

Por fim, o respondente 93 apontou outro aspecto, que é “a falta de conhecimento da função do Controle Interno”, pois, por vezes, trata-se de indicações políticas, que é cargo político e não técnico, assim acaba sendo um fator de muita influência na implementação do Sistema de Controle Interno, pois, caso o controlador não atenda às expectativas, podem ser substituídos a qualquer instante, causando fragilidade em certos aspectos de controles.

Nesse sentido, após a discussão referente aos aspectos do Fator Contingencial Estrutura, segue-se agora para o próximo tópico, em que será abordado o Fator Contingencial Estratégia.

4.4.3 Fator Estratégia

O fator contingencial Estratégia, possui forte relação quanto à tomada de decisão por parte dos administradores/gestores, que tem similaridade com a autonomia que a gestão repassa aos servidores, visto que tende, de certa forma, causar influência quanto aos demais fatores contingenciais (Chenhall, 2006).

Portanto, nesta pesquisa, o fator contingencial pode ser analisado por meio de perguntas relacionadas a melhorias de processos gerenciais; peças orçamentárias, PPA, LDO e LOA; apontamentos e normatização elaborados pelo Controle Interno; informações que são prestadas pela Contabilidade e, por fim, quanto aos objetivos traçados pelos órgãos Estado e União.

O primeiro aspecto abordado está relacionado a melhorias de processos gerenciais constantes, que está apresentado na Tabela 38.

Tabela 38 - Resumo das respostas das Melhorias de Processos Gerenciais

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“não, pois a prefeitura normalmente possui sempre um mesmo processo, nada moderno e eficiente, mas acredito que não interfere, por nunca ser alterado”.
Entrevistado 2	“acho eu que não, só se vir alguma normativa do Tribunal de Contas, caso contrário acredito que não”.
Entrevistado 6	“acredito que sim, hoje a prefeitura é uma empresa, e tem a necessidade básica de estar se atualizando nos processos, porém não é bem assim as coisas, para melhorar processos envolve pessoas e muitas dessas não estão dispostas a mudar, e os programas de governo são políticos, então nenhum pouco técnicos”.
Entrevistado 7	“não influenciam até porque não temos pessoal suficiente para fiscalizar tudo que já tem, imagina aumentar”.
Entrevistado 8	“não influencia, pois analisamos o básico exigido pela legislação e prestação de contas, pois não temos pessoal efetivo suficiente para analisar mais processos”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

As respostas que estão expostas na Tabela 38 apontam, de forma geral, que melhorias no processo gerencial não influenciariam a implementação do Sistema de Controle Interno,

argumentando que cada prefeitura possui seus processos internos, e, pela grande falta de servidores no setor, dificultaria ainda mais, pois iria sobrecarregar os servidores que exercem tal função.

Houve apenas uma discordância, o entrevistado 6, que concorda que a melhoria dos processos gerenciais influenciaria a implementação do SCI, devido ao fato de que a prefeitura tem que ser observada a partir de uma empresa, que possui fortes necessidades de melhorias e adaptações dos processos gerenciais, mas concorda que “*não é bem assim (...)*” para se implantar melhorias, as quais envolvem gestão de pessoas, e que a grande maioria delas não estão dispostas a estar “*mudando*” seus jeitos e rotinas, principalmente, algo difícil de ser implantado, pois existem servidores antigos, com aquele pensamento de que “*sempre foi assim, porque mudar*”.

Na Tabela 39, estão apresentados os resumos dos relatos sobre as peças orçamentárias, PPA, LDO e LOA elaborados para a prefeitura como planejamento de gestão.

Tabela 39 - Resumo das respostas sobre as Peças Orçamentárias PPA, LDO e LOA

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“não, pois essa peça não prevê auditorias de forma efetiva”.
Entrevistado 2	“acredito que a peça orçamentária não tem esta função, mas seria importante incluir o controle interno, para ser mais debatido e melhorado”.
Entrevistado 3	“vejo que não influencia, pois a finalidade é outra”.
Entrevistado 4	“não”
Entrevistado 5	“Poderiam sim, mas não, é discutido outro assunto, como receitas e despesas, planejamento de gastos, essas coisas, não de como controlar isso”.
Entrevistado 6	“possui outros fins, mencionam a lei da responsabilidade fiscal, porém não tem algo específico do controle interno, ou formas de auditoria”.
Entrevistado 7	“sim prevê alguns detalhes, mas nada muito específico que faça diferença em influenciar o controle interno.”
Entrevistado 8	“na minha opinião, não influencia”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Quanto aos relatos apresentados na Tabela 39, referente ao fator contingencial Estratégia, tais percepções apontam que a grande maioria dos entrevistados acredita não influenciar, pois a peça orçamentária não tem essa especificidade, possuindo outros fins e não o de Controle Interno, conforme apontam os entrevistados 2 e 6.

Já os entrevistados 5 e 7 informam que, de alguma forma, sempre colabora, e concordam que não é o objetivo das peças orçamentárias, mas que prevê alguns detalhes e que poderia ser uma excelente maneira de incluir a população, pois as peças orçamentárias são obrigadas por lei a realizar audiências públicas, e assim apresentar à população não só o valor que será gasto com o setor, mas as ações a serem tomadas no setor de Controle Interno.

Os resultados encontrados vão ao encontro dos estudos de Cavichioli (2017), Rovaris (2018) e Nottar (2022), que, em seus achados, verificaram que as peças orçamentárias PPA, LDO e LOA não influenciam e não motivam a implantação do Sistema de Custos nas entidades.

Nesse sentido, observa-se que as Peças Orçamentárias acabam não influenciando na percepção dos Controladores Internos a implementação dos Sistemas de Controle Interno nas prefeituras. Na sequência, foram perguntados sobre o trabalho do Controle Interno, por meio dos apontamentos, normatizações elaboradas pelo setor, se contribuem para a implementação do Sistema de Controle Interno, presente na Tabela 40.

Tabela 40 - Resumo das respostas quanto a Apontamentos e Normatizações Elaborados pelo Controle Interno

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“normalmente sim, o meu trabalho eu faço, mas se não quer cumprir aí o problema é de inteira responsabilidade do gestor né, apesar de haver algumas desavenças sempre é para melhorar a administração”.
Entrevistado 2	“sim, o prefeito acata e cobra dos servidores para que sigam as normas, ele é advogado e sabe que temos leis e temos que cumprir, para ter uma gestão ótima”.
Entrevistado 3	“sim, mas infelizmente não acatam, pois levam tudo para o lado político, aí quando é o TCE que recomenda é feito, caso contrário não”.
Entrevistado 4	“sim, em sua grande maioria”.
Entrevistado 5	“pode-se dizer que sim, mas não acatam, diretamente, mas vão fazendo alterações aos poucos, para não dar o braço a torcer, e levam tudo para o lado pessoal, principalmente os colegas servidores”.
Entrevistado 6	“ah, sim, busco um relacionamento saudável, e os apontamentos os gestores sabem que é para melhorar a gestão, então seguem e sempre estão me pedindo informações”.
Entrevistado 7	“sim, é importante para a implantação do CI, e todos seguem”.
Entrevistado 8	“As recomendações e normatizações eu procuro ser específico e fazer algo que dê resultado, assim muitos não gostam, mas cumprem, pois, é ordem do prefeito seguir”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Conforme apresentado na Tabela 40, observa-se que 100% dos entrevistados concordam que os apontamentos e normatizações realizados pelo setor de Controle Interno influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno. Alguns descrevem que muitos gestores/servidores não gostam de receber tais apontamentos/normatizações; uma boa parte deles acata, e outra vai implementando aos poucos, mas no final seguem as recomendações.

Apenas o entrevistado 3 elencou haver divergências políticas, e concorda que é importante para o setor de Controle Interno, porém, seus apontamentos e normatizações nunca são acatados, por mais que o controlador seja imparcial; no entanto, com relação às recomendações que vêm do MP ou TCE, acabam sendo acatadas de forma integral, sem discutir, pois, são os órgãos que podem punir, com multas, devoluções de dinheiro, aí neste caso preferem respeitar tais apontamentos ou seguir normatizações.

Por meio dos apontamentos e normatizações que o Controle Interno realiza, auxilia o gestor a dar efetividade ao sistema de controle interno, pois a omissão do controlador interno pode acarretar punições, por não cumprir a lei. Di Pietro (2010) salienta que a lei atribui poderes e deveres quanto aos controles das entidades, principalmente por sua finalidade de ser corretiva, as decisões não devem ser de forma lenta e retardada; devem ser ágeis e tempestivas, pois existe previsto pena de responsabilidade a quem se omitir.

Na sequência, na Tabela 41, foram questionados os controladores sobre as informações prestadas pelo setor de Contabilidade, se estes influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno na prefeitura.

Tabela 41 - Resumo das respostas Informações Prestadas pelo Setor de Contabilidade

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“da contabilidade são utilizados os índices, os relatórios, gastos com pessoal, essas coisas, eles auxiliam para a elaboração de apontamentos, e conseqüentemente acabam influenciando o controle interno”.
Entrevistado 2	“acredito que não, pois usamos apenas os relatórios, então não depende do departamento para influenciar”.
Entrevistado 5	“acredito que não influencie”.
Entrevistado 6	“serve apenas para fornecer relatórios com índices, saúde, educação, limite da dívida consolidada líquida, gastos com terceirizados, mas isso também podemos extrair do site do TCE, então não vejo que influencie a implantação do CI”

Entrevistado 8	“não influencia, auxilia, mas não influencia”.
----------------	--

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

A partir da Tabela 41, por meio do relato dos entrevistados, pode-se analisar que os relatórios disponibilizados pelo setor de Contabilidade acabam não influenciando a implementação do Sistema de Controle Interno. Tais entrevistados mencionam que, por vezes, os relatórios da Contabilidade são utilizados apenas para acompanhamento de índices, da saúde, educação e Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (Fundeb), os quais apontam que existe legislação que o poder executivo tem a necessidade de cumprir.

Os entrevistados salientam, ainda, que auxiliam, mas não influenciam o setor, citando também que, muitas vezes, retiram os índices diretamente no site do TCE, que disponibiliza de forma mais assertiva e tempestiva, sem precisar ir solicitar ao departamento competente; assim, acaba agilizando a obtenção da informação, e o dado é confiável, pois muitos sistemas de softwares de contabilidade trabalham com parâmetros estipulados pelo STN, e o sistema do TCE possui outras métricas de mensuração dos índices, e, por vezes, acaba havendo divergências de valores, porém, o órgão que fiscaliza e que as prefeituras devem seguir é o TCE.

Quanto ao questionamento referente aos objetivos estratégicos que são traçados pelo Estado e União, se estes órgãos influenciam na implementação do Sistema de Controle Interno, 8 entrevistados descreveram que não, pois são recursos que vêm pontualmente, e muitos deles não exigem prestação de contas, ficando a cargo da prefeitura realizar as referidas fiscalizações que entenderem suficientes e eficazes.

De forma complementar, durante a fase de levantamento (*survey*) de dados, na fase quantitativa da pesquisa, foram colhidas respostas às questões, relativas a cada um dos fatores, para que os respondentes pudessem complementar com informações, além das perguntas fechadas dos constructos. Na sequência, são apresentados os resultados para o Fator contingencial Estratégia.

A fim de destacar os respondentes, o código apresentado é relativo ao código correspondente ao questionário fechado, deixando espaço para os respondentes descreverem outros fatores (conforme suas percepções) que podem influenciar a implementação do Sistema de Controle Interno nas prefeituras, com base no Fator Contingencial Estratégia.

Tabela 42 - Resumo das respostas de outros fatores da Estratégia que influenciam a implantação do SCI

Respondente	Percepção
Respondente 7	“Controle Social, a necessidade de conquistar a credibilidade do cidadão.”
Respondente 16	“muitas tarefas e pouco pessoal”
Respondente 74	“O conceito do SCI ainda não está claro para uma parcela dos gestores, principalmente nos pequenos municípios.”
Respondente 94	“Os fatores gerenciais e dos processos administrativos são os que trazem melhor resultado para a gestão e acabam impactando mais na melhoria da gestão pública, na prática, muitas vezes o Controle Interno acaba sendo mais influenciado a implantar controles internos em atividades dos fiscais e burocráticas que não trazem resultados perceptíveis por isto acaba havendo pouca aderência a Controles Internos.”
Respondente 98	“Acredito que a Estratégia não impacte tanto quanto os demais fatores.”

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A partir da análise da Tabela 42, pode-se observar que o Controle Social abordado pelo respondente 7 é um aspecto que ainda não fora abordado anteriormente “fato novo”, com o intuito de estar em constante busca da credibilidade do cidadão, fato este que influencia na implementação do Sistema de Controle Interno, pois o gestor está em constante busca de se legitimar e demonstrar confiança para os cidadãos.

Outro ponto levantado é a percepção do respondente 94, que apresenta que os fatores gerenciais são importantes para a gestão, que são propulsores de melhorar o resultado da gestão, porém, descreve que, na prática, os Controles Internos acabam ficando com as situações “*burocráticas e fiscais*”, as quais muitas vezes acabam não trazendo resultados que possam ser observados por mais pessoas, que acabam não sendo tão vistos e tendo aderência do Controle Interno.

Os demais apenas enalteceram suas percepções, que corroboram as demais respostas dos entrevistados, correlacionado ao Fator Contingencial Estratégia. Após a apresentação e discussão da Estratégia, na sequência, será discutido e analisado o Fator Tecnologia.

4.4.4 Fator Tecnologia

Pode-se dizer que o Fator Contingencial Tecnologia tem sido abordado entre as entidades a partir de um elemento que se faz necessário para a operação da entidade, os quais

incluem os aspectos de software, hardware, como qualquer outro (Chenhall, 2006). Este é o quarto fator a ser investigado.

As investigações ocorreram por meio das respostas dos entrevistados, quanto à percepção sobre os sistemas utilizados (softwares); se existe um setor de Tecnologia da Informação (TI) capacitado; se o setor possui software específico para controles; sistemas dos órgãos externos (STN, SIOPS, SICONFI, SIM-AM e SIM-AP).

Como primeiro questionamento para os entrevistados sobre o fator Tecnologia, foram abordados quanto aos sistemas utilizados (softwares), pela prefeitura, se influencia a implementação do Sistema de Controle Interno. Na Tabela 43, está apresentado o resumo sobre essa questão, que demonstra a percepção dos entrevistados.

Tabela 43 - Resumo das respostas quanto aos Sistemas Utilizados (softwares)

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“o controle interno não possui sistema, para realizar o controle, mas os sistemas da contabilidade, tesouraria, arrecadação suprem a demanda, eles facilitam encontrar os dados, por hoje ser tudo por meio de sistemas né, então acho que eles facilitam encontrar as informações”.
Entrevistado 2	“acredito que sim, pois na atualidade é tudo online, então contribuem por estar ali disponível a informação a hora, e a forma que nós do controle interno precisamos, para realizar as auditorias”.
Entrevistado 3	“é um facilitador, mas se o controle interno não ir atrás e pedir ou procurar as informações aí não adianta ter o melhor sistema e não se interessar de coletar as informações”.
Entrevistado 4	“acho que não, só relatórios mesmo”.
Entrevistado 5	“sim, com certeza, os sistemas permitem o aprimoramento e agilidade em coletar informações, tempestivas e como nós queremos, é um facilitador”.
Entrevistado 6	“na minha opinião sim, porque tudo que possuímos está em sistema, sem ele não saberíamos nada”.
Entrevistado 7	“então, vejo que se o sistema estiver bem alimentado de informações é sim um forte aliado para implantação dos sistemas de controle interno que você comentou”.
Entrevistado 8	“é um propulsor de informações, rápidas e precisas, então acho que sim ele possibilita ou auxilia na implementação do CI”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Na Tabela 43, a percepção dos entrevistados é de que a utilização de sistemas (*softwares*) pelo ente público é um propulsor para a implementação do Sistema de Controle Interno, pois todas as informações estão disponíveis. O entrevistado 5 descreve que é um “*facilitador*”, já a opinião do entrevistado 6 é que “*(...) sem ele (sistema) não saberíamos nada*”, o entrevistado 8 define que “*é um propulsor de informações, rápidas e precisas*”; tais pontos de vista vêm ao encontro de que tal aspecto influencia a implementação dos Sistema de Controle Interno.

Os sistemas utilizados contribuem de forma ágil e rápida na busca de informações, facilitando o acesso à informação e garantindo maior integridade dos dados, maior segurança e contribui para inibir erros ou fraudes. Tal achado corrobora o estudo de Nottar (2022), em que os sistemas são considerados essenciais e importantes para a implantação do sistema de custos nas universidades federais, expondo que, em sua grande maioria, as instituições necessitam de *software* adequado que atenda ao sistema de custos.

A seguir, na Tabela 44, é abordado se o setor de Tecnologia da Informação (TI) é capacitado e se auxilia na implementação do Sistema de Controle Interno nas prefeituras.

Tabela 44 - Resumo das respostas Setor de TI capacitado

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“não contamos com técnico em informática, temos uma empresa terceirizada, mas não temos muitos problemas com isso, e acredito que não interfira nos controles internos”.
Entrevistado 4	“temos uma equipe de suporte em TI, são bem competentes e responsáveis, auxiliam quando temos a necessidade, mas na minha opinião quanto a controle interno, eles não impactam diretamente”.
Entrevistado 5	“não vejo relevância para o controle interno, pois não possuímos sistema e tudo feito manual”.
Entrevistado 8	“é importante um TI de qualidade, porém não dependemos muito desse setor, pois muitas coisas de auditoria que realizo são a partir de relatórios, que muitos eu retiro do próprio site do TCE e da contabilidade, então não influencia muito no meu caso”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Com relação ao Fator Contingencial Tecnologia, em seu aspecto do setor de TI, os entrevistados apontam, na Tabela 44, não haver influência na implementação dos Sistemas de Controle Interno, pois, em grande maioria, descrevem que é importante possuir um setor de TI de qualidade, porém, não vislumbram que possa impactar em tal implementação.

Conforme o entrevistado 8, o qual relata não depender muito do setor, mencionando que em suas rotinas de trabalho por vezes utiliza os relatórios que estão disponibilizados no site oficial do TCE, e também os fornecidos pelos sistemas de contabilidade. Por sua vez, nos achados de Cavichioli (2017) e Rovaris (2018), quando se tem falta de uma equipe especializada em TI, para que se possa garantir um apoio ao setor, acabam prejudicando a implantação do sistema de custos.

Sobre a pergunta realizada quanto a possuir software específico instalado com o intuito de elaborar pareceres e elaboração de melhores controles, a grande maioria descreveu não possuir, e os que possuem, os entrevistados 3, 4 e 7, não estão satisfeitos, por ser softwares que possuem muitas falhas, e por vezes tem que fazer tudo de forma manual, não integrando os sistemas de contabilidade, folha de pagamento, arrecadação e tesouraria. Por tais experiências, os demais mencionaram fazer manualmente, utilizando um formulário do *Microsoft Excel*, que apresenta um ótimo desempenho.

Na sequência, na Tabela 45, foram levantadas perguntas relacionadas à disponibilização de sistemas por parte dos órgãos Estaduais e Federais, neste caso do TCE, STN, SIPS e SIOPE, se tais aspectos influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno no âmbito da prefeitura municipal.

Tabela 45 - Resumo das respostas disponibilização dos Sistemas dos Órgãos de Controle Externo (STN, SIOPE, SIOPS, SICONFI, SIM-AM e SIM-AP)

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“nós aqui seguimos muito os relatórios do TCE, pois acreditamos que como órgão de controle ele nos fornece os relatórios conforme as diretrizes internas da entidade, pois STN, SIOPE, SIOPS, acabam tendo aferição de índices divergentes, por questão de métodos, mas eles são importantes e contribuem para acompanhamento e controle da prefeitura”.
Entrevistado 2	“sem sombra de dúvidas que são importantes, cada um com sua área, auxiliam muito”.
Entrevistado 3	“se a prefeitura está em dia com as prestações de contas aí sim, caso contrário não”.
Entrevistado 4	“olha, na minha opinião sim, pois são entidades que ajudam a controlar o município, se atrasar envio, ou não atingir os índices da saúde podem ser sofridas sanções, multas e afins, então ajudam sim!”
Entrevistado 5	“sim, são umas ferramentas ótimas para a implementação do Controle Interno”.
Entrevistado 6	“Sim, de fato é importante, são nossas bases para realizar nosso controle”.

Entrevistado 7	“sim, eu acho que sim, utilizamos as informações deles para planejar nossas ações aqui na prefeitura”.
Entrevistado 8	“sim, contribuem fortemente para a implantação, auxiliando com dados e índices”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Em relação ao fator contingencial Tecnologia, apresentado pelo aspecto de sistemas disponibilizados pelos órgãos de controle, pode-se analisar que todos os entrevistados têm a percepção de ter influência na implementação do Sistema de Controle Interno. Conforme o entrevistado 1 descreve, este utiliza relatórios disponibilizados pelos órgãos, apesar de mencionar que “acabam tendo aferição de índices divergentes”, e que tal motivo é ocasionado por métodos diferentes entre o TCE e a STN, mas contribuem fortemente para os controles nas prefeituras.

O entrevistado 3 salienta que é importante, porém as informações disponibilizadas da prefeitura para tais órgãos devem estar em dia, ser entregues conforme cada um possui sua agenda de obrigação, caso contrário, acaba ficando com dados desatualizados, e não pode ser utilizado como parâmetro tempestivo. O entrevistado 8 informa que é um auxiliar com os índices e dados. Já o entrevistado 7 diz que utilizam as informações e dados para formular seus planejamentos e ações a serem tomadas pela prefeitura.

Esse achado se contrapõe aos resultados de Cavichioli (2017), que demonstra que os sistemas disponibilizados pelos governos estadual e federal frente aos municípios não são considerados adequados para a implantação dos sistemas de custos. Já Nottar (2022) apresenta que, nas universidades federais, a utilização de sistemas é fundamental para a implementação dos sistemas de custos.

Quanto ao conhecimento de tecnologias, por parte dos Controladores Internos, também foi perguntado. Todos os entrevistados responderam que, com o mundo globalizado, dificilmente hoje alguém não saiba mexer com sistemas, pois o cargo exige que possua no mínimo uma graduação, não se exige Direito, Ciências Contábeis, Administração ou Economia, mas possuir terceiro grau.

De forma complementar, durante a fase de levantamento (survey) de dados, na fase quantitativa da pesquisa, foram colhidas respostas às questões, relativas a cada um dos fatores, para que os respondentes pudessem complementar com informações, além das perguntas fechadas dos constructos. Na sequência, são apresentados os resultados para o Fator contingencial Tecnologia. A fim de destacar os respondentes, o código apresentado é relativo

ao código correspondente ao questionário fechado, que contribui com opiniões adicionais quanto à influência de tal fator na implementação do Sistema de Controle Interno.

Tabela 46 - Resumo das respostas de outros fatores da Tecnologia que influenciam a implantação do SCI

Respondente	Percepção
Respondente 6	“Com relação ao TI, não me preocupo caso não sabemos temos o telefone do pessoal do sistema que sabem”
Respondente 7	“Sistema de Consultoria, dado a mudanças e atualizações constantes na administração pública.”
Respondente 16	“falta capacitação em TI”
Respondente 49	“Pouco investimento em tecnologia é feito.”
Respondente 94	“O ideal na minha opinião seria um software do Controle Externo, onde houvesse forma de carregar o Plano de Trabalho do Controle Interno para que o mesmo pudesse ser acompanhado com prazos, monitoramento de ações anteriores, que trouxesse um layout definido pelo TCE em conjunto com os Controles Internos de Cada Município a fim de estabelecer uma comunicação simultânea e imediata entre todos os envolvidos, gestores, controladores e TCE-PR, com fluxos definidos de troca de informações rápidas e eficientes, tudo em meio digital.”

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Pode-se analisar, na Tabela 46, a percepção dos respondentes mediante outros aspectos, em que o respondente 16 descreve que falta investimento em tecnologia, podendo ser um fator decisivo na implantação dos controles das prefeituras. Já o respondente 94 aborda a necessidade de haver um “*software* do Controle Externo”, com o intuito de utilizar para acompanhamento de prazos, melhorando o monitoramento e ações que já forem feitas, de forma tempestiva, relacionando todas as prefeituras, com rotinas e fluxos já definidos, tornando tudo mais rápido e eficiente no mundo digital; nesse caso, influenciaria a implementação do Sistema de Controle Interno.

Todos os servidores possuem um mínimo conhecimento de utilização de sistemas, então este quesito acabou não influenciando. Os controladores normalmente não possuem sistemas (*software* específico), mas atualmente todos têm condições de mexer em sistemas, e, como o respondente 6 descreveu, “*se não sabemos temos o telefone do pessoal do sistema que sabem*”, e informou também que sempre há treinamentos e informações referentes aos sistemas operacionais da prefeitura, nesse sentido, não influenciando na implementação do SCI.

Após a explanação e análise do Fator Contingencial Tecnologia, na sequência, será analisado e discutido o último fator a ser estudado, o Porte.

4.4.5 Fator Porte

O Fator Contingencial Porte, por vezes, é referenciado pelo tamanho da entidade, e pode ser mensurado por diferentes métricas, por meio do lucro, quantidade de servidores, volume de vendas, entre outros (Chenhall, 2006). Nesse sentido, relacionando o Fator Porte, realizaram-se perguntas referentes a se o porte do município poderia ser mensurado pela quantidade de habitantes; pela arrecadação de receita própria; pelo número de servidores ou pela extensão territorial do município.

De início, quanto ao Fator Porte, na Tabela 47, são apresentadas as principais percepções e relatos relacionados ao Fator Porte; os entrevistados foram perguntados a respeito de mensuração dos municípios pelo número de habitantes, e se este influencia a implementação do Sistema de Controle Interno das prefeituras.

Tabela 47 - Resumo das respostas pelo aspecto de habitantes do município

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“não, pois o município pode ter 10 mil habitantes e possuir uma receita bem maior que municípios que possuem 20 mil habitantes (um exemplo apenas)”.
Entrevistado 2	“Acredito que não”
Entrevistado 3	“não, até porque cada município tem suas peculiaridades, extensão territorial, maior receita, entre outras”.
Entrevistado 4	“não”.
Entrevistado 5	“até poderia, pois tem índice de receita por exemplo do Fundo de Participação dos Municípios – FPM, ele vem para o município pelo número de habitantes, poderia ser sim um fator de influência”.
Entrevistado 6	“sim, a receita é calculada pelo número de habitantes”.
Entrevistado 7	“Sim, é per capita a receita”
Entrevistado 8	“acho que não, tem diversos outros fatores, que podem ser, Receita própria seria uma”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Como se pode observar na Tabela 47, salvo os entrevistados 6 e 7, que acreditam que sim influencia e seria um aspecto que poderia ser utilizado para mensurar, os demais relatam que não percebem influência. Por vezes, municípios com menores números de habitantes têm que superar suas receitas em vista de outros municípios mais habitados. Fato semelhante foi encontrado na pesquisa de Cavichioli (2017), que não apresentou unanimidade nesse fator, pois alguns entrevistados concordam e outros discordam que existe influência. Uma justificativa é que quanto maior a população, maior a cobrança exercida.

E mencionam também que devem ser mensurados pela receita. Esse fato será abordado na Tabela 48, que indica a percepção dos entrevistados com relação à influência na implementação do Sistema de Controle Interno relacionando à arrecadação da receita própria.

Tabela 48 - Resumo das respostas pelo fator arrecadação de receita própria

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“Este acho que sim, pois, se a prefeitura possui empresas fortes, o porte ele tende a crescer, e aumentar a receita do próprio município”
Entrevistado 2	“sim este é”.
Entrevistado 3	“talvez, tudo depende, até acho que sim, pois seria a riqueza produzida pelo próprio ente”.
Entrevistado 4	“sim, é uma opção interessante, precisaria fazer alguns cálculos haha”.
Entrevistado 5	“sim, normalmente quando se tem uma receita própria alta, se tem um grande número de empresas, consequentemente o porte eleva do município”.
Entrevistado 6	“exatamente, acho que sim esse”
Entrevistado 7	“pode-se dizer que sim, o próprio município tem maior recursos para investir em pessoal e estrutura”.
Entrevistado 8	“agora sim, respondia na anterior, mas é essa, acredito que seja a melhor, a própria é a que o município mesmo converte, ISS, ITBI e Taxas”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Ao analisar o Fator Contingencial Porte, mensurado pela arrecadação da receita, observa-se, na Tabela 48, que, por unanimidade, todos os entrevistados concordam que tal aspecto influencia a implementação do Sistema de Controle Interno, pois, quanto maior a receita própria, maiores condições a prefeitura possui de implementar controles, tanto financeiro quanto de pessoal (servidores).

A arrecadação, própria do município, referente a IPTU, TAXAS, ISS e demais, são as receitas que tem origem dentro do município, e que fica exclusivamente para ele, depende

fortemente de fábricas e indústrias instaladas, fato que influencia o seu porte. Cavichioli (2017) percebeu, em sua pesquisa, que municípios com menores arrecadações possuem dificuldade na implantação do sistema de custos.

Na sequência, na tabela 49, são questionados os entrevistados quanto à influência da implementação do Sistema de Controle Interno para mensuração do Fator Porte, por meio do número de servidores de toda a prefeitura.

Tabela 49 - Resumo das respostas se influenciam a implementação por meio do número de servidores

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“acredito que não, pois ultimamente as prefeituras estão cada vez contratando menos profissionais, e todos os setores estão com falta de pessoal, acho que não dá de medir como por o número de servidores”.
Entrevistado 2	“pode até ser uma métrica, mas aí bate com a receita, pelos índices de arrecadação de receita, mas não acredito que não”.
Entrevistado 3	“acho que não, pois tem municípios pequenos, com baixa população e grande número de servidores, pois tem uma receita corrente líquida bem superior a cidades com maior número de habitantes”.
Entrevistado 4	“não, pois tem municípios pequenos com número exorbitante de servidores”
Entrevistado 5	“depende, mas na minha opinião não seria uma métrica confiável”.
Entrevistado 6	“sim, pode ser uma alternativa também”.
Entrevistado 7	“não, creio que não tenha parâmetro para este índice ser o que vai definir o porte da prefeitura”.
Entrevistado 8	“simplesmente acho que não”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

No que se refere ao porte mensurado pelo número de servidores, conforme apresentado na Tabela 49, a maioria dos entrevistados, exceto o entrevistado 6, percebem que tal aspecto não influencia a Implementação do Sistema de Controle Interno, pois acreditam não possuir relação, visto que os municípios podem possuir pouca receita própria, pouca população e haver um grande número de servidores; normalmente isso ocorre em cidades pequenas, com menos de 5 mil habitantes, e não possuem nem 10% de suas receitas próprias.

Tal resultado se assemelha ao apresentado na pesquisa de Nottar (2022), em que a quantidade de servidores não influencia e não impacta a implementação do sistema de custos. No entanto, diverge do resultado encontrado nos estudos de Cavichioli (2017) e Rovaris (2018),

em que o fator número de servidores se mostrou influenciar o processo de implementação do sistema de custos.

Por sequência, ainda no referente ao Fator Porte, na Tabela 50, são apresentadas as percepções dos entrevistados quanto à influência mensurada pela extensão territorial dos municípios paranaenses.

Tabela 50 - Resumo das respostas se influencia a implementação do SCI por meio da extensão territorial

Entrevistado	Percepção
Entrevistado 1	“também pode ser uma opção, mas não influencia”.
Entrevistado 2	“acredito que não, pois isso varia muito de região e cidade”.
Entrevistado 3	“pode ser uma métrica, razoável, mas para controle interno não creio que seja muito eficaz, pois acho que o interessante seria a receita arrecadada”.
Entrevistado 4	“não, em minha opinião”
Entrevistado 5	“penso eu que não, que os anteriores seriam mais eficazes, para o controle interno”.
Entrevistado 6	“não, esse não influencia a implementação do CI”
Entrevistado 7	“depende muito, mas ainda acho que não”.
Entrevistado 8	“não vejo relação com o controle interno mensurar o porte pela extensão, a não ser que se verifique a malha rodoviária, estradas, escolas no interior, unidades de saúde (...) mas mesmo assim acho que não”.

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

A partir do aspecto extensão territorial, como métrica de mensuração, conforme exposto na Tabela 50, todos os entrevistados concordam que não, descrevendo que a extensão territorial não influencia a implementação do sistema de Controle Interno, pois não percebem que seria uma forma de mensurar eficaz, tendo em vista que, muitas vezes, a extensão territorial não reflete o porte do município, e diversos municípios possuem grandes extensões de terras e possuem suas cidades com poucos habitantes, pouca receita e poucos servidores.

O entrevistado 8 descreve que, se medido pela malha rodoviária, pode-se dizer que maiores extensões de terras acabam exigindo maiores gastos, em manutenção de estradas e rodovias, mas, mesmo assim, não vê relação que influencie no setor de Controle Interno.

De forma complementar, durante a fase de levantamento (*survey*) de dados, na fase quantitativa da pesquisa, foram colhidas respostas às questões, relativas a cada um dos fatores, para que os respondentes pudessem complementar com informações além das perguntas fechadas dos constructos. Na sequência, são apresentados os resultados para o Fator

contingencial Porte. A fim de destacar os respondentes, o código apresentado é relativo ao código correspondente ao questionário fechado.

Tabela 51 - Resumo das respostas de outros fatores do Porte que influenciam a implantação do SCI

Respondente	Percepção
Respondente 2	“Não importa o tamanho da entidade, o SCI é igualmente importante.”
Respondente 5	“O porte do município não influencia a implantação do SCI, pois todos devem implantar o SCI em seus municípios.”
Respondente 7	“Municípios menores têm menos recursos humanos, econômicos e gerenciais.”
Respondente 16	“a implantação depende de legislação e orientação do TCE”
Respondente 24	“Quanto maior o município, maior a quantidade de recursos a serem controlados e maior capacidade do município em implementar controles”
Respondente 79	“não há porte para isso”
Respondente 94	“O porte do município é de extrema importância, tendo em vista que alimentam as demandas e a capacidade de fiscalizar ainda que possa ser melhorada com procedimentos eficientes e sistemas de controle internos eficazes, a capacidade humana é limitada sempre.”

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Conforme Tabela 51, destaca-se, com relação ao Porte, como menciona o respondente 2, independentemente do tamanho ou porte da prefeitura, o Sistema de Controle Interno será sempre importante, pode até ser mensurado, mas a importância permanece a mesma, pois todos são dignos de ter controles eficientes e eficazes.

Novamente, alguns respondentes reforçam que o porte não influencia, pois a implantação depende de legislação e orientações dos órgãos de controle; não importa o tamanho do município, todos devem possuir controles. Mas o respondente 94 apresenta o argumento de que, muitas vezes, o porte do município é importante, pois, quanto maior em habitantes, receitas e servidores, maior a capacidade de resolver demandas, capacidade de fiscalizar e implantar controles mais eficazes.

Vale salientar, em relação aos entrevistados, que não constam no rol de resumos das respostas, por motivos de respostas incisivas como “sim” ou “não” sem uma justificativa desse argumento. Nesse sentido, optou-se por não apresentar tais respostas, por não influenciarem a discussão sobre o fator em questão.

4.5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS PELAS TÉCNICAS DE ANÁLISE QUANTITATIVA E ANÁLISE QUALITATIVA

Neste tópico, serão apresentadas as discussões entre as técnicas de abordagens quantitativas e qualitativas

Tabela 52 - Resumo das Proposições e Hipóteses Aceitas ou Rejeitadas

Abordagem Quantitativa - Hipóteses	Aceita/Rejeitada	Abordagem Qualitativa - Proposições	Aceita/Rejeitada
H1 – O Ambiente influencia de forma positiva a implementação do SCI;	Rejeitada	P1 – O fator contingencial ambiente pode influenciar a implementação do SCI;	Aceita
H2 – A Estrutura influencia de forma positiva a implementação do SCI;	Rejeitada	P2 – O fator estrutura organizacional pode influenciar a implementação do SCI;	Aceita
H3 – A Estratégia influencia de forma positiva a implementação do SCI;	Aceita	P3 – O fator estratégia pode influenciar a implementação do SCI;	Rejeitada
H4 – A Tecnologia influencia de forma positiva a implementação do SCI;	Rejeitada	P4 – O fator tecnologia pode influenciar a implementação do SCI;	Aceita
H5 – O Porte influencia de forma positiva a implementação do SCI.	Rejeitada	P5 – O fator porte pode influenciar a implementação do SCI.	Rejeitada

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Com o objetivo de resgatar os resultados encontrados por tais abordagens, na Tabela 52, é apresentado um resumo quanto às Hipóteses e às Proposições que nortearam a pesquisa, facilitando a melhor compreensão de tais resultados encontrados.

4.5.1 Análise Quantitativa

No levantamento realizado, considerando o conjunto da amostra analisada, nos mais de 100 municípios que foram observados, as evidências revelam que os fatores contingenciais Ambiente, Estrutura, Tecnologia e Porte não exercem influência na implementação do SCI. A literatura tem destacado que tais fatores influenciam as organizações, conforme se apresentam.

Com relação ao fator Contingencial Ambiente, possui relação positiva nos governos locais (Fiirst & Beuren, 2022). Rovaris (2018) apresenta que o fator ambiente, tanto interno quanto externo, influencia positivamente de modo parcial a entidade HUOP. Ibrahimi e Naym (2019) afirmam que o ambiente competitivo das organizações influencia de forma positiva os indicadores financeiros das organizações públicas marroquinas.

Referente ao Fator Contingencial Estrutura, as pesquisas descrevem, conforme Chenhall (2006), que a estrutura, por vezes, alicerça-se no formato da organização, a qual tende a influenciar na eficiência do trabalho, sistemas de controle e fluxo de informações. Cavichioli (2017), Rovaris (2018) e Nottar (2022) encontraram relação positiva entre a estrutura e a implantação dos Sistemas de Custos nas entidades.

Quanto ao Fator Tecnologia, Camacho et al. (2018) observaram que o fator Contingencial Tecnologia influencia positivamente quanto à ocorrência dos custos da qualidade. Nottar (2022) descreve em sua pesquisa que a tecnologia é de extrema importância para a implantação dos sistemas de custos nas Universidades Federais. Cavichioli (2017) encontrou como resultado positivo a tecnologia frente à implementação do SICSP nos municípios paranaenses pesquisados.

O Fator Contingencial Porte, nas pesquisas de Cavichioli (2017), Nottar (2022) e Rovaris (2018), demonstrou ter relação positiva com a implementação dos sistemas de custos no setor público. Ibrahimi e Naym (2019) corroboram, com o estudo de organizações públicas marroquinas, que o porte se mostrou influenciar de forma positiva os indicadores financeiros. Por fim, Fiirst e Beuren (2022) asseveram que o porte tende a impactar de forma positiva os governos locais.

Apesar dessas evidências encontradas na literatura, as quais são consideradas importantes e que influenciam, o resultado encontrado nesta pesquisa diverge, pois, após seguir todas as etapas da Modelagem de Equações Estruturais, o fator Ambiente apresentou p-valor de 0,263, o fator Estrutura teve seu p-valor de 0,279, o fator Tecnologia teve seu p-valor de

0,889 e, por fim, o fator Porte obteve o p-valor de 0,890 em relação à implementação do Sistema de Controle Interno.

Tais resultados encontrados por não haver significância estatística em que p-valor é considerado significativo quando o valor é menor ou igual a 0,05, fato este não encontrado na pesquisa por meio do procedimento de Booststraping. Como observado, alguns estudos também não encontraram relação entre os fatores contingenciais com suas variáveis pesquisadas. Fiirst e Beuren (2022) não encontraram significância estatística quanto a haver impacto em governos locais, relacionados aos resultados socioeconômicos. Rovaris (2018) identificou, em sua pesquisa, que há influência negativa do fator Tecnologia no HUOP.

O Fator Estratégia, dentre os fatores contingenciais, foi o único que apresentou significância estatística na Modelagem de Equações Estruturais. Isso se confirma na pesquisa de Dallabona e Oliveira (2019), os quais salientam que tal fator tende a influenciar as entidades. Já Cavichioli (2017) encontrou evidências de que a estratégia influencia de forma positiva a implementação do SICSP. Kirkpatrick et al. (2017) apresentam que a Estratégia vem se destacando e elevando seu status, em ser uma atividade considerada legítima dos administradores públicos.

Uma possível explicação para esses achados (menor nível de concordância) se refere à falta de conhecimentos prévios com relação às normas e procedimentos, ao fato de os controladores internos terem formação em distintas áreas de formação, que não tem correlação com o setor. O tempo de atuação no Cargo de Controlador Interno e a quantidade de servidores disponíveis para atuar no controle tende a influenciar as respostas obtidas.

4.5.2 Análise Qualitativa

Por meio das observações dos 8 Controladores Internos entrevistados, 5 deles são responsáveis por municípios com menos de 35 mil habitantes. Os demais estão em municípios com 85 mil, 180 mil e 430 mil habitantes. Já com relação ao tempo que exerce o cargo de Controlador Interno, 3 deles estão no cargo há menos de 1 ano. Outros 2 estão há 6 anos. Os demais estão no cargo há 10 anos, 15 anos e 20 anos. Constatou-se, por meio das evidências, que os fatores Contingenciais Estratégia e Porte não influenciam a implementação do SCI.

Rovaris (2018) e Nottar (2022), em suas pesquisas, apresentam que o fator Estratégia não influencia a implementação de sistemas de custos nas entidades. Esses estudos corroboram com o achado deste pesquisa, visto que os respondentes não consideraram que a melhoria dos

processos gerenciais, as peças orçamentarias, como PPA, LDO e LOA, não são relevantes a ponto de influenciar a implementação do SCI nas prefeituras.

A literatura apresenta que o fator Porte tende a impactar de forma positiva, conforme Ibrahim e Naym (2019) afirmam que o porte influencia de forma positiva os indicadores financeiros das organizações públicas marroquinas. Fiirst e Beuren (2022) observaram que o fator contingencial porte tende a impactar de forma positiva os governos locais quanto aos resultados socioeconômicos.

Os resultados discordam da literatura pesquisada, pois concluiu-se que, apenas quando medido pelo fator arrecadação da receita própria, ele é percebido como influenciador, porém, percebido por poucos respondentes. No que se refere à quantidade de habitantes, número de servidores e demais métodos de mensuração, não foram considerados influentes para a implementação do SCI.

Com relação ao Ambiente, identificou-se que a implementação do SCI é influenciada principalmente pelos órgãos de controle, como TCEPR, Ministério Público, entre outros, por meio das legislações vigentes, fatores políticos, e atual cenário econômico brasileiro. A confirmação da proposição concorda com o estudo de Nottar (2022), que apresentou que o Ambiente, a partir das legislações, por vezes, contribui de forma positiva para a implementação dos sistemas de custos nas Universidades Federais.

No que se refere ao fator Estrutura, percebeu-se que a influência de tal fator quanto à implementação do SCI ocorre por meio contratação de novos servidores, melhoria na estrutura administrativa, contínuos treinamentos e capacitações dos profissionais do setor, falta de padronização quanto às normas. De forma geral, quanto melhor a Estrutura, maior a flexibilização para a implementação do SCI. Cavichioli (2017) e Nottar (2022) concordam que existe influência do fator Estrutura na implementação dos sistemas de custos.

Sobre o Fator Contingencial Tecnologia, percebeu-se que a utilização de sistemas (*softwares*), sistemas disponibilizados pelos órgãos de controle, são considerados propulsores para a implementação do SCI nas prefeituras paranaenses. Tal confirmação mostra-se coerente com os estudos de Cavichioli (2017), Nottar (2022) e Rovaris (2018), que encontraram que o Fator Contingencial Tecnologia influencia, sendo considerado essencial para a implementação dos sistemas de custos nas prefeituras, no HUOP e Universidades Federais.

Uma provável interpretação para tais resultados (de maior ou menor grau de concordância) é que, a partir das entrevistas semiestruturadas, alguns conteúdos não estão contemplados nas questões; nesse caso, a percepção dos respondentes extrapola o apresentado

nas questões fechadas do questionário (*survey*), em que o pesquisador procura extrair o máximo de informações nas respostas.

Quanto às divergências encontradas entre as hipóteses e as proposições, fato que, na parte da pesquisa quantitativa, as perguntas buscam as respostas em uma escala de 0 a 10, não proporcionando ao respondente acrescentar opinião sobre tal resposta, a não ser no quadro que possuía pergunta aberta livre. Como pode ser observado, as prefeituras abordadas como respondentes possuem tamanhos (porte) distintos, pois são características que influenciam os resultados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Teoria da Contingência parte do pressuposto de que as entidades ou organizações são, por vezes, sistemas abertos, sofrendo rotineiras modificações, que se apresentam com influência pelo ambiente interno e externo, porém, a organização nesse espaço de tempo motivado pelas influências vem se ajustando conforme suas características e principalmente o contexto (Donaldson, 2001). A Teoria Contingencial reconhece que não há um formato padronizado que se aplica a todas as entidades, fato que se deve analisar as contingências inseridas; após, é traçado delineamento para melhor ajuste no sistema de gestão (Beuren & Marcohon, 2011; Frazatti et al., 2009).

Assim, tem-se que a Teoria da Contingência busca auxiliar o entendimento da formação das estruturas das organizações (Nottar, 2022). A observação da referida Teoria, no âmbito do Setor Público, principalmente relacionada a Controles Internos, merece e necessita de maior investigação, que visa a proporcionar à administração pública um ambiente de melhores controles e mais eficaz (Beuren & Zonatto, 2014). O Sistema de Controle Interno, observado como uma prática gerencial, pode ser analisado por meio da lente Teórica da Contingência. Nesta pesquisa, buscou-se investigar e analisar os fatores contingenciais Ambiente, Estrutura, Estratégia, Tecnologia e Porte, nas prefeituras do Estado do Paraná, com a perspectiva de responder ao seguinte problema de pesquisa: *Qual é a influência dos fatores contingenciais na implementação do Sistema de Controle Interno (SCI), de acordo com a visão dos controladores internos dos municípios paranaenses?*

O objetivo geral da pesquisa foi analisar a influência dos fatores contingenciais na implementação do Sistema de Controle Interno (SCI), de acordo com a visão dos controladores internos dos municípios paranaenses. Foram levantados o grau de implementação dos Sistemas de Controle Interno das prefeituras municipais do Estado do Paraná; em seguida, houve a análise quanto à percepção dos Controladores Internos, relacionado a importância de se ter um SCI, bem como quanto aos Fatores Contingenciais, que foram analisados por meio de levantamento de questionários (*survey*) e por entrevistas semiestruturadas.

Quanto ao objetivo específico “a”, que se orienta pela identificação de como ocorreu ou ocorre a implementação do SCI como instrumento de gestão pública, os achados demonstram que todas as prefeituras possuem o Setor de Controle Interno, por ser previsto em Leis e normatizações, e exigido pelos órgãos de controle, principalmente o Tribunal de Contas do Estado. Porém, a implementação de cada prefeitura fica a cargo dos gestores, no caso dos

prefeitos, secretários e diretores, os quais procuram se apoiar nos servidores do setor de controle interno, que 46,15% dos respondentes possuem mais de 4 anos no cargo e já possuem experiência de gestões passadas, e vão aprimorando conforme as necessidades, e sempre em busca de transparência da gestão.

O cargo de Controlador Interno, conforme os respondentes descreveram, em sua grande maioria, é instituído como mandato, normalmente inicia e finda juntamente com a peça orçamentária PPA de 4 anos, mas podem permanecer no cargo, conforme o interesse da gestão. O mandato do CI começa no segundo ano da atual gestão até o primeiro ano da próxima gestão; possuem estabilidade por 2 anos após deixar o cargo, para não haver represálias políticas. Nesse sentido, os trabalhos do setor não são prejudicados pela alteração política, assim melhorando a qualidade das informações e melhores controles.

Este fato é divergente dos achados das pesquisas de Cavichioli (2017) e Nottar (2022), que investigaram os Fatores Contingenciais relacionados aos custos no setor público. Porém, visto que o controle dos custos possui legislações, os órgãos de controle ainda não estão exigindo cumprir essa obrigatoriedade; por esse motivo, alguns percentuais das observações não estão implementados o SICSP, nas prefeituras e na Universidade Pública Federal.

O objetivo “b” se refere à identificação dos fatores contingenciais, e o “c”, à análise de que tais fatores proporcionam a implementação do Sistema de Controle Interno. Tal identificação foi possível por meio da estatística descritiva das variáveis, relacionada às perguntas do questionário aplicado, que foram realizados os testes de confiabilidade de *Alfa de Cronbach*, apresentando resultado “quase perfeita”, demonstrando que o questionário é confiável, conforme pesquisa de Landis e Koch (1977) apresentam os índices de consistência interna da confiabilidade.

Em seguida, foi aplicado o teste de normalidade *Kolmogorov-Smirnov*, que apresentaram significância a um valor de $p < 0,05$ nos fatores contingenciais Estrutura e Tecnologia. A partir do teste de normalidade, aplicou-se a apuração do coeficiente de correlação de *Spearman*, que demonstrou que os fatores Contingenciais Ambiente, Estratégia e Tecnologia relacionados às implementações do SCI são significantes, em que p-valor se mostra menor ou igual a 0,05. Quanto à correlação realizada entre os Fatores Contingenciais, os resultados apresentam que Estratégia e Porte apresentam uma baixa relação considerada fraca, e as demais demonstraram haver uma relação considerável, classificadas como moderada. Tal classificação se deu a partir do estudo de Baba et al. (2014).

A partir da utilização da Modelagem de Equações Estruturais, é possível identificar se as hipóteses devem ser aceitas ou rejeitadas. Para tal, foi realizado o teste de confiabilidade e

validade do constructo elaborado, por meio do *Alfa de Cronbach* (AC), Confiabilidade Composta (CC) e quanto à validade convergente por meio da Variância Média Extraída (AVE), em que foram considerados os resultados dos testes como satisfatórios em relação ao constructo.

Na análise do modelo estrutural, é apresentado por meio do procedimento de Booststraping, que apresenta a significância da relação das hipóteses elaboradas e a relação entre os fatores Contingenciais com a Implementação do Sistema de Controle Interno. Serão apresentados os resultados na sequência, das hipóteses e proposições elaboradas, por Fator Contingencial.

Com relação ao Fator Contingencial Ambiente, foram analisados aspectos como sociedade envolvida no processo de transparência, órgãos de controle (TCE, MP entre outros), atual momento econômico, considerando a pandemia da Covid-19, legislações, vereadores, sociedade organizada, observatório social, população local, se fatores políticos, eleições e mudanças de gestão.

Na hipótese que está referenciando o Fator Contingencial Ambiente, a Hipótese 1 estabelecida é “*o ambiente influencia de forma positiva a implementação do SCP*”, o resultado apresentou que deve ser **rejeitada a H1**, pois o modelo estrutural demonstrou não haver influência do Ambiente na implementação do Sistema de Controle Interno. Com relação à **proposição 1** apresentada: “*O fator contingencial ambiente influencia a implementação do SCP*”, do Fator Ambiente, evidenciou-se que a implementação do Sistema de Controle Interno é influenciada pelo Tribunal de Contas, Ministério Público, legislações vigentes, fatores políticos, eleições e nova gestão, assim, deve-se **aceitar a P1**.

No Fator Contingencial Estrutura, foram abordadas perguntas relacionadas à contratação de novos servidores, estrutura administrativa, treinamento e capacitação profissional, capital intelectual e falta de padronização e normatizações dos controles internos. Na hipótese 2, foi abordado: “*A Estrutura influencia de forma positiva a implementação do SCP*”. Assim, é **rejeitada a H2**, pois os resultados estatísticos demonstraram, a partir dos respondentes, que não há influência na implementação do Sistema de Controle Interno.

Em relação à proposição 2, que fora estabelecida: “*O fator estrutura organizacional influencia a implementação do SCP*”. Sobre o Fator Estrutura, a **P2 é aceita**, pois identificou-se que tal fator influencia a implementação do Sistema de Controle Interno, por meio da contratação de novos servidores, para todos os setores, treinamentos e capacitações profissionais, capital intelectual, falta de padronização e normas. Outro ponto abordado é, muitas vezes, a falta de conhecimento do servidor que está no cargo de Controlador Interno,

por se tratar de um cargo comissionado, na grande maioria das prefeituras, ficando à mercê dos agentes políticos.

Quanto ao Fator Estratégia, as análises se deram a partir dos seguintes aspectos: necessidade de melhores processos gerenciais, estratégias elaboradas nas peças orçamentárias, PPA, LDO e LOA, apontamentos e normatizações elencadas pelo setor, informações da contabilidade e estratégias oriundas da União e Estado. A hipótese 3 elaborada, que se apresenta em que “*A Estratégia influencia de forma positiva a implementação do SCP*”, deve ser **aceitar a H3**, pelo motivo de ter sido comprovado que há influência positiva do fator na Implementação do Sistema de Controle Interno estatisticamente. Tal influência está alinhada com o estudo de Cavichioli (2017), que constatou que a estratégia influencia de forma positiva a implantação no âmbito do setor público.

Na proposição 3, que se refere a “*O fator estratégia influencia a implementação do SC*” do Fator Estratégia, pode-se observar que os apontamentos e normatizações elaboradas pelo Controle Interno são os únicos que influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno, portanto, não influenciam a implementação do SCI nas prefeituras, portanto deve ser **rejeitada a P3**.

O Fator Tecnologia abordou questionamentos relacionados aos aspectos de: software utilizado, setor de TI capacitado, software específico para o Controle Interno e se o setor de controle interno possuía conhecimento em tecnologias. Por meio da hipótese 4, que fica estabelecida por “*A Tecnologia influencia de forma positiva a implementação do SCP*”, deve ser **rejeitada a H4**, por não haver comprovação quanto à influência dos respectivos aspectos na implementação do Sistema de Controle Interno.

Quanto à proposição 4, que faz referência a “*O fator tecnologia influencia a implementação do SCP*” do Fator Tecnologia, observou-se que há influência positiva na implementação do Sistema de Controle Interno, assim, deve-se **aceitar a P4**, pois está relacionada aos sistemas utilizados (*softwares*), que são fundamentais, pois atualmente todas as prefeituras utilizam sistemas digitais, que facilitam a obtenção de relatórios e índices de controle, e outro aspecto é a disponibilização dos Sistemas dos Órgãos de Controle Externo (STN, SIOPS, SICONFI, SIM-AM e SIM-AP), visto que tais órgãos disponibilizam as informações tempestivamente, e são parâmetros para auxílio na boa gestão e principalmente para melhorar os controles internos da prefeitura.

No que tange ao Fator Porte, visa a identificar a percepção dos controladores quanto aos aspectos, como pode ser mensurado pela quantidade de habitantes; arrecadação de receita própria; número de servidores e extensão territorial. Por meio da hipótese 5, a qual aborda que

“*O Porte influencia de forma positiva a implementação do SCI*”, neste caso, deve-se **rejeitar a H5**, pois demonstrou-se, estatisticamente, que não há influência do Porte na implementação do Sistema de Controle Interno.

Em relação à proposição 5, que abrange “*O fator porte influencia a implementação do SCI*”, a partir da análise do aspecto arrecadação de receita própria, foi a única que demonstrou influenciar, pois, entre as justificativas, está que é a melhor forma de apurar o porte do município, pois as receitas normalmente próprias são aquelas geradas dentro do município, como ITBI, ISS e TAXAS, portanto, quanto maior essas receitas, maiores são o porte dos municípios, considerado pelos entrevistados, neste caso **rejeita-se a P5**.

Notou-se, por meio do contato com os controladores, que o Controle Interno apresenta muita discussão quanto à implementação de controles internos nas prefeituras. Esse fato indica que os controladores estão presentes em diversos grupos de *WattsApp*, e em constante treinamento, pois entendem que se trata de um setor importante para a administração pública, e todos estão sempre buscando evoluir e aprimorar seus conhecimentos sobre o tema. Observou-se, ainda, que, nas prefeituras que possuem processos de trabalhos de implementação de Controles Internos, cada controlador possui seu método de auditoria, e o formato de apuração individual. Nesse sentido, os entrevistados estão carentes de padronização e normatização por parte dos controles externos, pois cada prefeitura adotou, à sua maneira, e são cobrados de formas distintas também destes órgãos. Tal padronização contribuiria de forma a facilitar e melhorar o processo de trabalho dos controladores, visto que seria uma norma que todas as prefeituras seguiriam e os órgãos poderiam cobrar de forma mais efetiva os controles, além de permitir a comparabilidade entre eles.

Esta pesquisa, portanto, apresenta contribuição por abordar estudo utilizando-se uma teoria classificada como organizacional, costumeiramente utilizada na área de instituições privadas, que, neste caso, foi para entidades do setor público. Nesta pesquisa, a Teoria da Contingência se apresenta por meio dos Fatores Ambiente, Estrutura, Estratégia, Tecnologia e Porte, identificadas no ambiente de prefeituras municipais do Estado do Paraná. Auxiliar para tomada de decisões e principalmente cumprir tal obrigatoriedade, contribuir para melhorar os processos gerenciais relacionados à Administração Pública, e principalmente contribuir para o interesse da sociedade, que está exigindo cada vez maiores controles por parte da Administração Pública. Ainda, nas contribuições práticas/teóricas, pode ser considerada a falta de cobrança dos órgãos externos, e uma padronização das atividades a serem desenvolvidas de forma mais eficiente e eficaz contribuiria para uma melhor implementação do SCI nas prefeituras.

Conclui-se que, em relação ao levantamento realizado, ou seja, à abordagem quantitativa, as evidências encontradas revelam que nem todos os fatores contingenciais exercem influência na implementação do Sistema de Controle Interno dos municípios; nesta abordagem, apenas o Fator Estratégia. Conforme a literatura apresenta, este menor nível de concordância depende da maturidade do controle interno no setor, pois, motivado pela falta de conhecimentos quanto às normas e procedimentos, por não possuir formação na área e não ter relação com demais setores, acabam dificultando o entendimento.

Por outro lado, em alguns casos analisados por meio das entrevistas, a partir da abordagem qualitativa, verificou-se que houve maior influência por parte dos Fatores Contingenciais Ambiente, Estrutura e Tecnologia. Uma possível explicação para esses resultados é que, no contexto analisado, levou-se em consideração municípios de 5 a 430 mil habitantes, em que se teve uma média de 1 hora e 3 minutos em cada entrevista, a qual possibilitou extrair o máximo de informações e contribuições para a pesquisa, fato que tem maior dificuldade na abordagem quantitativa, pois as perguntas são fechadas.

A pesquisa teve como limitação a estudar a implementação do Sistema de Controle Interno, por meio de questionários (*survey*) e entrevistas a Controladores Internos das prefeituras paranaenses, utilizando a Teoria Contingencial como base para o estudo, fato que não tem possibilidade de ser generalizado para outros setores ou Estados do Brasil. Como sugestão para futuras pesquisas, pode-se aplicar outras teorias na Implementação dos Sistemas de Controle Interno, ser replicados em outros Estados Brasileiros, e realizar um comparativo entre os achados. Outra sugestão é realizar esta mesma pesquisa, porém, com maior número de profissionais que fazem parte da administração, incluindo secretários, diretores, prefeito e demais agentes políticos que são impactados, e auxiliaria a obter maior informação sobre este tema.

REFERÊNCIAS

- Abdel-Kader, M., & Luther, 2R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Agbejule, A., Jokipii, A. 2009. Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 500–522.
- Aguiar, A. B., & Frezatti, F. (2007). Sistema de controle gerencial e contextos de processo de estratégia: contribuições da teoria da contingência. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, 7., São Paulo. Anais USP: São Paulo.
- Alencar, C. O., & da Fonseca, A. C. P. D. (2016). Excelência na gestão pública: a contribuição do controle interno da marinha do brasil. *REGE-Revista de Gestão*, 23(2), 172-184.
- Amaro, H. D. (2014). Influência de fatores contingenciais no desempenho acadêmico de discentes do curso de Ciências Contábeis de IFES. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, Pr, Brasil. Recuperado de <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/35364/R%20-%20D%20-%20HUGO%20DIAS%20AMARO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Andrade, M. M. (2002). Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas. 5. Ed. São Paulo: Atlas.
- Andrews, R., Beynon, M. J., & McDermott, A. M. (2016). Organizational capability in the public sector: A configurational approach. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 26(2), 239-258.
- Araral, E. (2020). Why do cities adopt smart technologies? Contingency theory and evidence from the United States. *Cities*, 106, 102873.
- Araújo, R. M., Santos, R. C., Araújo, M. A. D., & Dias, T. F. (2017). Controle Interno no Rio Grande do Norte: Um Estudo na Visão dos Controllers Municipais. *Nucleus*, 14(1), 79-94.
- ATRICON, Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. (2014). Resolução ATRICON n. 05. Controle Interno dos Jurisdicionados. Recuperado de: <https://atrimon.org.br/resolucao-atrimon-no-052014-controle-interno-dos-jurisdicionados/>
- Aziz, M. A. A., Ab Rahman, H., Alam, M. M., & Said, J. (2015). Enhancement of the accountability of public sectors through integrity system, internal control system and leadership practices: A review study. *Procedia Economics and Finance*, 28, 163-169.
- Bae, H. S. (2011). The relationships between environment, integration and performance in supply chain contexts. *The Asian Journal of Shipping and Logistics*, 27(1), 61-90.
- Baines, A. & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, n. 7, p. 675-698.

- Barbieri, A. R., Hortale, V. A. (2002). Relações entre regulação e controle na reforma administrativa e suas implicações no sistema de saúde brasileiro. *Revista de Administração Pública*, 36 (2), 181-193.
- Bardin, L. (2010). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Ed. 4.
- Beuren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 195.
- Beuren, I. M., & Macohon, E. R. (2011). Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: Um estudo em indústrias de móveis em São Bento do Sul. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 10(1-2), 78-91.
- Beuren, I. M., & Zonatto, V. C. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*, 48, 1135-1163.
- Bontis, N. (1998). Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models. *Management decision*, 36(2), 63-76.
- Bowrin, A. R. 2004. Internal control in Trinidad and Tobago religious organizations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(1), 121-152.
- Brandt, E. T. (2018). *Gestão de riscos em empresas familiares: uma abordagem contingencial*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, SC, Brasil. Recuperado de https://bu.furb.br/docs/DS/2018/365656_1_1.pdf
- Burns, J. & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, v. 12, n. 4, p. 389-402.
- Burns, T. E., & Stalker, G. M. (1961). *The management of innovation*. University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and society*, 33(7-8), 836-863.
- Camacho, R. R. (2010). *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-22012011-164307/publico/ReinaldoCamacho.pdf>
- Campos, L. C. (2013). *Fatores que influenciam a utilização de artefatos de contabilidade gerencial: um estudo nas empresas cearenses*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, CE, Brasil. Recuperado de https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/16248/1/2013_dis_lccampos.pdf

- Cannavina, V. C., & Parisi, C. (2015). Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. *Revista Universo Contábil*, 11(3), 06-26.
- Castro, C. M. (1977). *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil.
- Cavichioli, D. (2017). Fatores contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais. (Dissertação de Mestrado). Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Unioeste, Cascavel, Pr, Brasil. Recuperado de http://tede.unioeste.br/bitstream/tede/3446/5/Denize_Cavichioli2017.pdf
- Cavichioli, D., de S. Rovaris, N. R., Dall’Asta, D., & Favero, E. (2017). Teoria contingencial: uma análise da produção científica na área de custos. In *XI Anpcont Congress* (pp. 2017-05).
- Chandler Jr, A. D. (1962). *Strategy and structure: Chapters in the history of the industrial enterprise*
- Chen, S. (2008). DCF techniques and nonfinancial measures in capital budgeting: a contingency approach analysis. *Behavioral Research in Accounting*, 20(1), 13-29.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2), 127-168
- Chenhall, R. H. (2006). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbooks of management accounting research*, 1, 163-205.
- Choi, J-H., Lee, J., Sonu, C. H. (2013). Determinants of human resource investment in internal controls. *China Journal of Accounting Research*, 6(1), 167-185.
- Creswell, J. W., & Clark, V. L. P. (2007). *Designing and conducting mixed methods research*. Thousand Oaks, CA: Sage publications.
- Creswell, J. W. (2010). *Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Trad. Luciana de Oliveira da Rocha. 3ª ed. Porto Alegre: Artmed.
- Cury, A. (2000). *Organização e método: uma visão holística*. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- Dallabona, L. F., Nardelli, L. T., Fernandes, A. R. V. (2019). Variáveis contingenciais e sistemas de controle gerencial predominantes em uma rede de supermercados do Brasil. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 7 (1), 58-77.
- Darvishmotevali, M., Altinay, L., & Köseoglu, M. A. (2020). The link between environmental uncertainty, organizational agility, and organizational creativity in the hotel industry. *International journal of hospitality management*, 87, 102499.
- Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccIVIL_03/Decreto-Lei/Del0200.htm

- Diniz, J. A., Ribeiro, J. F., Libonati, J. J., Fragoso, A. R. (2004). Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. *Anais do Seminário USP de Contabilidade e Controladoria*, São Paulo, SP, Brasil, 4.
- Di Pietro, M. S. Z. (2010). Direito administrativo (Vol. 8). São Paulo: Atlas.
- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. Sage. Recuperado de <https://sk.sagepub.com/books/the-contingency-theory-of-organizations>
- Donaldson, L. (2007). Teoria da contingência estrutural. In S. R. Clegg, C. Hardy, & W. R. Nord. *Handbook de estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas.
- Donaldson, L. (2015). Structural Contingency Theory. *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences* (Second Ed, Vol. 23). 2 ed. 609-614.
- Duncan, R. B. (1972). Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. *Administrative science quarterly*, 313-327.
- Drucker, P. F. (1993). *Gestão para o Futuro*. London: *Routledge*.
- Dutra, A. R. C. A. (2019). Adoção de artefatos gerenciais: um estudo empírico a partir da teoria da contingência no âmbito de empresas do setor hoteleiro de João Pessoa. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal da Paraíba – UFPB. João Pessoa, PB, Brasil. Recuperado de <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/15340/1/Arquivototal.pdf>
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of management review*, 14(4), 532-550.
- Espejo, M. M. D. S. B. (2008). Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada. (Tese Doutorado), Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-30062008-141909/publico/Tese_Marcia_Bortolucci_arquivo_3.pdf
- Fagundes, J. A., Petri, M., Barbosa Lavarda, R., Rodrigues, M. R., Facin Lavarda, C. E., & Crespo Soller, C. (2010). Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. *Gestão & Regionalidade*, 26(78).
- Ferreira, G. J. B. C., Santos, J. G. C. dos, & Vasconcelos, A. C. de (2021). Avaliação do Controle Interno e Tamanho dos Órgãos sob Jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará (TCE/CE). *Administração Pública e Gestão Social*.
- Fiirst, C., & Beuren, I. M. (2022). Influência de fatores contingenciais no desempenho socioeconômico de governos locais. *Revista de Administração Pública*, 55, 1355-1368.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. *Journal of marketing research*, 382-388.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., Junqueira, E., R. (2009). Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas.

- Garcia, F. C., & Bronzo, M. (2000). As bases epistemológicas do pensamento administrativo convencional e a crítica à teoria das organizações. Encontro de Estudos Organizacionais da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 1.
- Gil, A. C. (2009). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. Editora Atlas SA.
- Glock, C. H., & Broens, M. G. (2011). The organization of purchasing at German universities: an empirical investigation. *International Journal of Public Administration*, 34(10), 662-673.
- Goh, S. C., Elliott, C., & Richards, G. (2015). Performance management in Canadian public organizations: findings of a multi-case study. *International Journal of Productivity and Performance Management*.
- Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2012). Teoria da contingência e pesquisa contábil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 3(2).
- Goto, E. Y. H. (2013). A controladoria sob a perspectiva da teoria da contingência: a influência dos fatores contingenciais na área de controladoria divisional em subsidiárias de uma organização multinacional. (Dissertação de Mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de http://tede.fecap.br:8080/bitstream/tede/523/1/Edna_Yayoi_Hirakawa_Goto.pdf
- Govindarajan, V., & Gupta, A. K. (1985). Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. In *Readings in accounting for management control* (pp. 646-668). Springer, Boston, MA.
- Gray, D. E. (2016). *Pesquisa no mundo real*. Penso Editora.
- Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1976). Contingency theory and public bureaucracies. *Policy & Politics*, 5(2), 159-180.
- Greiner, L. E. (1972). Evolution and revolution as organizations grow.
- Guerra, A. R. (2007). Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência (Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo).
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman editora.
- Hair Jr, J. F., Gabriel, M. L. D. D. S., & Patel, V. K. (2014). Modelagem de Equações Estruturais Baseada em Covariância (CB-SEM) com o AMOS: Orientações sobre a sua aplicação como uma Ferramenta de Pesquisa de Marketing. *Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), 44-55.
- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2016). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). Sage Publications.
- Haldma, T.; Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, London, v. 13, p. 379-400.

- Hirsch, B., Nitzl, C., & Schauß, J. (2015). The influence of management accounting departments within German municipal administrations. *Financial Accountability & Management*, 31(2), 192-218.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19.
- Hyvönen, J. (2007). Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, v. 18, n. 3, p. 343-366.
- Ibrahimi, M., & Naym, S. (2019). The contingency of performance measurement systems in Moroccan public institutions and enterprises. *Meditari Accountancy Research*.
- International Federation of Accountants – IFAC. (1998) Normas internacionais de auditoria. Tradução de Vera Maria Conti Nogueira e Danilo A. Nogueira. IBRACON: São Paulo.
- Johnson, R. A., & Wichern, D. W. (1992). Applied multivariate statistical analysis. *New Jersey*, 405.
- Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144.
- Kalagnanam, S. S., & Lindsay, R. M. (1999). The use of organic models of control in JIT firms: generalising Woodward's findings to modern manufacturing practices. *Accounting, Organizations and Society*, 24(1), 1-30.
- Kanyua, N. H. (2015). Factors influencing adoption of information and communications technology in public hospitals in Nairobi County, Kenya. (Tese de Mestrado). Universidade de Nairobi, Nairobi, Quênia.
- Kerlinger, F. N. (1910). Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual. Epu.
- Kaplan, R. S., e Norton, D. P. (2004). Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes. *Harvard Business Press*.
- Kirkpatrick, I., Altanlar, A., & Veronesi, G. (2017). Corporatisation and the emergence of (under-managed) managed organisations: the case of English public hospitals. *Organization Studies*
- Kwon, M., & Jeon, S. H. (2017). Why permit telework? Exploring the determinants of California city governments' decisions to permit telework. *Public Personnel Management*, 46(3), 239-262.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). Differentiation and integration in complex organizations. *Administrative Science Quarterly*, 1-47.
- Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm

- Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm
- Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm
- Lima Filho, S. S., Martins, G. D., & Peixe, B. C. S. (2021). Compras públicas para enfrentamento da Covid-19: uma análise sob a lente da teoria contingencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 18(48), 40-55.
- Lima Sobrinho, S. (2020). Práticas de contabilidade gerencial à luz da teoria contingencial: um estudo nos hotéis dos municípios de Recife e Ipojuca do estado de Pernambuco. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal Rural de Pernambuco, PE, Brasil.
- Lisboa, F. V. (2019). Desenvolvimento de modelo multicritério construtivista para gestão do desempenho: estudo de caso na coordenadoria de auditoria e controle do ministério público de Santa Catarina. (Dissertação de Mestrado) Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Recuperado de <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/215530>
- Löfsten, H., & Lindelöf, P. (2005). Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting—an empirical analysis of new technology-based firms. *Technovation*, 25(7), 725-738.
- Loureiro, M. R., Teixeira, M. A. C., & Moraes, T. C. (2009). Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. *Revista de Administração Pública*, 43(4), 739-772.
- Luz, I. P. D. (2019). Influência do isomorfismo institucional nas respostas estratégicas mediada pelas finalidades do orçamento. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Florianópolis, SC, Brasil. Recuperado de: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/211507>
- Lovato, E. L. (2015). Sistema de informações de custos no setor público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão e desenvolvimento municipal (Doctoral dissertation, Universidade Tecnológica Federal do Paraná).
- Mantovani, F. R. (2012). Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26062012-153954/publico/FlavioRobertoMantovaniVC.pdf>

- March, J., & Simon, H. A. (1958). *Organizations*. New York: John & Wiley & Sons.
- Marques, K. C. M. (2012). *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso* (Tese de Doutorado), Universidade de São Paulo - USP. Recuperado de <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-29012013-190708/en.php>
- Marques, K. C. M., Souza, R. P., & Silva, M. Z. (2015). Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 117-136.
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, e161973-e161973.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Merchant, K. A. (1982). The control function of management. *Sloan Management Review*, Massachusetts, 23(4), 43–55, summer.
- Mia, L. (1993). The role of MAS information in organisations: an empirical study. *The British Accounting Review*, 25(3), 269-285.
- Michel, M. H. (2015). *Metodologia E Pesquisa Científica Em Ciências Sociais*. 3 ed. Editora Atlas SA.
- Mnif, Y., & Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*.
- Monteiro, R. P. (2015). Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 159-188.
- Moretto, C. (2003). *Ensino superior, escolha e racionalidade: os processos de decisão dos universitários do município de São Paulo*. (Tese de Doutorado em Economia Econômica) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo - SP. Recuperado de <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12138/tde-25042003-143715/en.php>
- Morgan, G., Bergamini, C. W., & Coda, R. (1996). *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas.
- Moura, G. D. de, de Camargo, T. F., & Zanin, A. (2017). Competitividade de Mercado e Gerenciamento de Resultados: um estudo sob a ótica da teoria da contingência. *Revista de Ciências da Administração*, 86-101.
- Muraro, M., & Santos, S. R. T. dos. (2012). A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal nos procedimentos de controle interno: uma análise nos municípios do Corede Produção no Estado do Rio Grande do Sul. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (181), 26-41.

- Nottar, D. I. S. (2022). Contabilidade de custos no setor público: fatores contingenciais que afetam sua implantação nas universidades federais brasileiras (Dissertação de Mestrado). Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Unioeste, Cascavel, PR, Brasil.
- Oliveira, A. B. S. (2003). Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade. *São Paulo: Saraiva*, 177.
- Oliveira, A. S., & Callado, A. A. C. (2018). Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não governamentais (ongs) brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 092-109.
- Oliveira, D. D. P. R. (2008). Teoria geral da administração: uma abordagem prática. Ed. Atlas S/A.
- Oliveira, F.B.D., Sant'Anna, A.D.S., & Vaz, S.L. (2010). Liderança no contexto da nova administração pública: uma análise sob a perspectiva de gestores públicos de Minas Gerais e Rio de Janeiro. *Revista de Administração Pública*, 44(6), 1453-1475.
- Onu News. A Organização Mundial da Saúde declara o novo Coronavírus uma pandemia. (2020). Recuperado de: <https://news.un.org/pt/story/2020/03/1706881>.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382.
- Otley, D. T. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, [S.l.], v. 5, n. 4, p. 413-428.
- Ozkan, K. S. (2020). International market exit by firms: Misalignment of strategy with the foreign market risk environment. *International Business Review*, 29(6), 101741.
- Pathak, J. 2005. Risk management, internal controls, and organizational vulnerabilities. *Managerial Auditing Journal*, 20(6), 569-577.
- Pavão, J. A., Camacho, R. R., Espejo, M. M. D. S. B., & Marques, K. C. M. (2018). Influência dos fatores estratégia, inovação e tecnologia nos custos da qualidade no arranjo produtivo local de confecções. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(34), 3-20.
- Perrow, C. (1967). A framework for the comparative analysis of organizations. *American Sociological Review*, 194-208.
- Pinho, D. B. & Vasconcellos, M. A. S. (2003) Manual de economia. 4.ed. São Paulo: Saraiva.
- Pletsch, C. S., Lavarda, C. E. F., Dallabona, L. F., & de Oliveira, G. R. (2019). Influência dos fatores contingenciais ambiente e estratégia nos sistemas de controle gerencial de uma cooperativa agropecuária. *Custos e@ gronegocio on line*, 15(1), 229-253.
- Porter, T. M. (1994). Making things quantitative. *Science in context*, 7(3), 389-407.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 76-97.

- Resolução CFC n. 1.135 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno. Recuperado de https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1135.pdf
- Ribeiro, G.L. (2020) Medo Global. Boletim Ciências Sociais: Cientistas Sociais e o Coronavírus. Boletim Especial, n. 5. Recuperado de: <https://bit.ly/2YsFy0o>.
- Richardson, R. J. (1999). Pesquisa social: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas
- Ringle, C. M., Da Silva, D., & Bido, D. D. S. (2014). Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS. *Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), 56-73
- Rocío M. M., Gras, E., & Hernandez, J. (2017). An Explanation of Management of Local Governments in Spain Based on the Structure of the Internal Control System. *Annals of Economics & Finance*, 18(2), 393–410.
- Rollô, M. F. (2007). Os sistemas de controle interno na administração pública. *Revista Eletrônica do CRCRS*, (5), 40-49.
- Rosa, F. S., Martins, S., Lunkes, R. J., & Vieira, D. M. (2021). A Influência da Transparência Pública na Relação entre Gestão Fiscal e no Desempenho de Municípios Brasileiros. *Desenvolvimento em Questão*, 19(54), 262-278.
- Rovaris, N. R. S. (2018). Fatores contingenciais que afetam a implementação de um sistema informacional de custos: o caso de um hospital público do oeste do Paraná. (Dissertação de Mestrado) Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, Pr, Brasil. Recuperado de http://tede.unioeste.br/bitstream/tede/4311/5/NICOLE%20ROVARIS_2018.pdf
- Santana, P. M. F. R. de. (2013) Sistema de Controle Interno: Estudo de Caso Sobre um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia na Perspectiva da Eficiência da Gestão. (Dissertação de Mestrado em Administração Pública). UFLA, Universidade Federal de Lavras. Lavras – MG. Recuperado de https://prpg.ufla.br/_ppg/admpublica//wpcontent/uploads/2015/12/DISSERTACAO_Sistema-de-Control-Interno...-2.pdf
- Santos, C. A., & Zonatto, V. C. S. (2018). Influência de Fatores Contingenciais na Adoção de Artefatos de Custos Tradicionais e Modernos na Rede Hoteleira do Paraná. *Revista Turismo em Análise*, 29(2), 349-369.
- Santos, L. M., Gomes, D. T., Ferreira, M. A. M., & Dutra, D. R. (2011). Análise do Desempenho de Empresas do Setor de Confeções Brasileiro sob a Ótica da Teoria da Contingência Estrutural: Um Estudo Empírico. *Revista Gestão & Tecnologia*, 11(2), 34-52.
- Sediyama, G. A. S., dos Anjos, D. A., & Felix, E. M. (2019). Transparência Pública Municipal: Uma Análise Dos Municípios Mineiros Que Decretam Calamidade Financeira. *Gestão & Regionalidade*, 35(104).
- Sell, F. F., Beuren, I. M., & Lavarda, C. E. F. (2020). Influência de fatores contingenciais no desempenho municipal: evidências inferenciais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, 1-13.

- Selto, F. H., Renner, C. J., & Young, S. M. (1995). Assessing the organizational fit of a just-in-time manufacturing system: testing selection, interaction and systems models of contingency theory. *Accounting, Organizations and Society*, 20(7), 665-684.
- Sharma, D. S. (2002). The differential effect on environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotel. *Management Accounting Research*, v. 13, pp. 101-120.
- Shay, P. (2014). More Than Just Hospitals: An Examination of Cluster Components and Configurations (Tese de Doutorado). Virginia Commonwealth University, Richmond, Estados Unidos.
- Shonhadji, N., & Maulidi, A. (2020). Is it suitable for your local governments? A contingency theory-based analysis on the use of internal control in thwarting white-collar crime. *Journal of Financial Crime*.
- Silva, A. H. C., Abreu, C. L. D., & Couto, D. C. D. F. (2018). Evolução do controle interno no setor público: um estudo de novos normativos emitidos entre 2003-2016. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22 (2), 20-38.
- Silva, M. Z. (2013). Gerenciamento de riscos corporativos sob o enfoque da teoria contingencial: estudo de caso em uma organização hospitalar. (Tese de Doutorado). Fundação Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil. Recuperado de https://bu.furb.br/docs/TE/2013/354577_1_1.pdf
- Silva, T. P., Fiirst, C., Pletsch, C. S., & Carvalho, L. C. (2019). Fatores Contingenciais e Transparência Eletrônica dos Municípios Paranaenses. Anais do Congresso USP Controladoria e Contabilidade. International Conference in Accounting. São Paulo, SP, Brasil, 19. Recuperado de <https://congressousp.fipecafi.org/anais/19UspInternational/ArtigosDownload/1529.pdf>
- Souza, R. D. S. (2017). A influência das variáveis contingenciais no controle interno em pequenas e médias empresas. (Dissertação de Mestrado em Administração). Fundação Álvaro Pentecostes – FECAP. São Paulo – SP. Recuperado de <http://tede.fecap.br:8080/handle/jspui/772>
- Souza, R. F., Schnell, M., & Dal Vesco, D. G. (2018). A controladoria na gestão hospitalar: um estudo em um hospital universitário público no paraná. *RAHIS-Revista de Administra o Hospitalar e Inova o em Saúde*, 15(3), 1-19.
- Speeden, E. A., Perez, O. C. (2020). Fatores que impactam na qualidade do planejamento orçamentário dos municípios do estado de São Paulo. *Administra o Pública e Gestão Social*, 12(1), 1-22.
- Stake, R. E. (2000). The case study method in social inquiry', in R. Gomm, M. Hammersley and P. Foster (eds). *Case study Method: Key Issues, Key texts*. London: Sage.
- Thompson, J. D. (1967). *Organizations in action: Social science bases of administrative theory*. Transaction publishers.

- Tillema, S. (2005). Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, 16(1), 101-129.
- Trajano, B. B. (2019) Relação de fatores contingenciais com a gestão de riscos corporativos em fundos de pensão brasileiros. (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Porto Alegre, RS, Brasil. Recuperado de <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/197322>
- Tribunal de Contas do Estado do Paraná - TCEPR. (2018) 99,11% entregaram a prestação de contas municipais de 2018 dentro do prazo. Recuperado de: <https://www1.tce.pr.gov.br/fotos/album-9911-entregam-a-prestacao-de-contas-municipal-de-2018-dentro-do-prazo/6782/N>.
- Tribunal de Contas do Estado do Paraná - TCEPR. (2017). Diretrizes e Orientações Sobre Controle Interno para os jurisdicionados. Recuperado de: <https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2017/6/pdf/00317850.pdf>
- Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – TCEMG. (2012). Cartilha de Orientações sobre Controle Interno. Recuperado de: https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf
- Wadongo, B. I. (2014). Performance management and evaluation in non-profit organisations: an embedded mixed methods approach. Thesis of Doctor of Philosophy in Management Accounting. University of Bedfordshire, UK.
- Wardiyono, S. 2012. Internal control system for Islamic micro financing: An exploratory study of Baitul Maal wat Tamwil in the City of Yogyakarta Indonesia. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 5(4), 340–352.
- Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65-76.
- Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, 20(1), 69-81.
- Woodward, J. (1965). *Industrial organization; theory and practice*. London: Oxford Unity Press.
- Wright, P.; Kroll, M. J.; Parnell, J. (2007) *Administração estratégica: conceitos*. São Paulo: Atlas.
- Yin, R. K. (2015) *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Zanette, M. A., Dutra, M. H., & Alberton, L. (2007). Reflexões acerca das propostas metodológicas de controle interno. In *Congresso USP de Iniciação Científica Em Contabilidade* (Vol. 4).
- Zangirolami-Raimundo, J., Echeimberg, J. D. O., & Leone, C. (2018). Tópicos de metodologia de pesquisa: Estudos de corte transversal. *J Hum Growth Dev*, 28(3), 356-60.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

SEÇÃO 1 – Perfil dos Respondentes

1.1 Município: _____

1.2 Gênero:

Masculino Feminino Prefiro não dizer

1.3 Faixa etária (idade):

Digitar tempo

1.4 Escolaridade:

Ensino Médio Ensino Técnico Graduação Especialização Mestrado Doutorado
 Outros

1.5 Área de Formação

Ciências Contábeis Administração Economia Técnico em Contabilidade Direito
 Outro

1.6 Cargo em que é concursado:

Digitar resposta

1.7 Tempo de Serviço Público

Digitar tempo

1.8 Tempo de função (Controlador Interno)

Digitar tempo

1.9 Quantidade de servidores atuantes no controle interno (equipe de apoio)

Digitar tempo

2.0 Como você avalia o seu conhecimento sobre o Controle Interno no Setor Público?

Muito Fraco Fraco Regular Bom Muito Bom Excelente Outro

SEÇÃO 2 – Mapeamento sobre a implantação do Sistema de Controle Interno

Observação: Neste questionário, se entende por “SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO” todos os procedimentos e políticas (controles internos) que a administração utiliza para atingir os objetivos propostos, contribuindo para a condução da entidade de forma eficiente, eficaz, cumprindo todas as políticas administrativas, protegendo seus ativos, auxiliando na detecção de erros ou fraudes, contribuindo para os íntegros e tempestivos registros contábeis, apresentação de íntegras e confiáveis demonstrações financeiras (*International Federation of Accountants – IFAC, 1998*).

2.1 Em uma escala de 0 a 10, em qual estágio se encontra a implantação do Sistema de Controle Interno (SCI) no município em que você é servidor. A escala apresenta 0 – para não implementado e 10 – para totalmente implementado.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

2.2 Com relação as atribuições dos Controles Internos, em seu município são observados os seguintes controles. Resposta deve ser conforme o nível de concordância SIM (para realiza a atribuição) ou NÃO (para não realiza a atribuição).

Escala de Efetividade e Uso do Controle Interno (CI) (Obrigatórios)	Sim	Não
O Controle Interno acompanha o cumprimento das metas contidas no Plano Plurianual (PPA)?		
O Controle Interno verifica a eficácia da aplicação das políticas de governo?		
O Controle Interno verifica se as estimativas da receita são a partir de bases conservadoras?		
O Controle Interno acompanha as diretrizes da LDO?		
O Controle Interno verificada as ações e programas na execução do PPA previstos para o período?		
O Controle Interno verifica a realização da receita e renúncia fiscal?		
O Controle Interno examina as medidas para cobrança da dívida ativa		
O Controle Interno faz o acompanhamento da programação financeira e congelamento de dotações orçamentárias?		
O Controle Interno verifica as alterações orçamentárias de Créditos Suplementares, especiais e Extraordinários?		
O Controle Interno realiza o acompanhamento do conselho Municipal FUNDEB (funcionamento, regularidade das reuniões, pareceres, composição e qualidade das informações prestadas)?		
O Controle Interno faz o acompanhamento do conselho Municipal de Saúde (funcionamento, regularidade das reuniões, pareceres, composição e qualidade das informações prestadas)		
O Controle Interno realiza o acompanhamento com o Comitê Municipal do Transporte Escolar?		
O Controle Interno realiza o acompanhamento com os Gastos com Pessoal – Apropriação contábil da despesa?		
O Controle Interno acompanha os Gastos com Pessoal – Limite de gastos?		
O Controle Interno faz o acompanhamento da Dívida Consolidada – Apropriação contábil da dívida?		
O Controle Interno realiza o acompanhamento com a Dívida Consolidada – Limite da dívida consolidada?		
O Controle Interno realiza o acompanhamento do índice das despesas com a manutenção do desenvolvimento do ensino?		
O Controle Interno faz o acompanhamento do índice das despesas com serviços públicos de saúde?		
O Controle Interno verifica a compatibilidade dos dados enviados ao Tribunal em relação ao Sistema de Informações Municipais – Acompanhamento Mensal (SIM-AM) com os sistemas da entidade, como por exemplo as demonstrações contábeis e os relatórios de execução orçamentária (RREO) e gestão fiscal (RGF)?		

2.3 Possui implantado ou estão em plenas efetividades controles nas diferentes áreas. Resposta deve ser conforme o nível de concordância SIM (para realiza a atribuição) ou NÃO (para não realiza a atribuição).

Escala de Implantação de Efetividade e Uso do Controle Interno (Adicionais)	Sim	Não
As ações e normatizações emitidas pelo controle interno são seguidas conforme orientação?		

Existe um plano de auditoria no setor de Controle Interno para fiscalizar o executivo?		
O Controle Interno possui controle de prestação de contas mensais para o SIM-AM (Sistema de Acompanhamento Mensal Tribunal de Contas)?		
Os ocupantes do Controle Interno desempenham outras funções conjuntamente (contabilidade, recursos humanos, licitações, orçamento ou assessoria jurídica)?		
O responsável pelo Controle Interno possui independência funcional (pode verificar documentos, analisar provas, emitir relatórios e emitir conclusões)?		
Os ocupantes do Controle Interno possuem qualificação adequada ao cargo?		
São realizados rodízio de servidores no Controle Interno?		
Quanto a aderência as diretrizes e normas por parte dos servidores do Controle Interno são observadas (cumprimento das Leis, normas e diretrizes organizacionais)?		
É normatizado a definição de autoridade, competências e responsabilidade por parte dos servidores lotados no Controle Interno?		
São claras e objetivas as instruções normativas desenvolvidas pelo setor de Controle Interno?		
2.3.1 SALVAGUARDA DOS INTERESSES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA		
O Controle Interno acompanha as operações evitando a segregação de funções (servidor que autoriza é o mesmo que aprova)?		
O Controle Interno acompanha se são determinadas as funções e responsabilidades de cada cargo (organogramas com definições claras das responsabilidades de cada cargo)?		
A prefeitura possui sistema de alçadas progressivas, a partir de duas assinaturas de servidores distintos, buscando maior segurança nas operações?		
O Controle Interno acompanha se são realizadas rotatividade de servidores nos setores?		
O Controle Interno verifica se a prefeitura possui rotina de contagem física de bens e valores, de forma periódica por servidores independentes distintos aos que possuem a custódia?		
O Controle Interno verifica se o Município possui manutenção de apólice de seguro dos seus bens e valores?		
O Controle Interno verifica se o Município mantém as normativas atualizadas com o intuito de reduzir riscos? Observando as legislações atualmente em vigor.		
O Controle Interno acompanha se é realizada a divisão de trabalhos, com identificação clara e objetiva das normas, procedimentos e ainda possui número de subordinados compatíveis, dando a possibilidade de supervisão adequada?		
2.3.2 CONFIABILIDADE E PRECISÃO DOS RELATÓRIOS E INFORMES		
O Controle Interno verifica se é realizada a verificação se as operações e os registros são de forma exata e se a documentação é confiável?		
O Controle Interno controla se são realizadas conciliações, para comparar as informações das diversas fontes com o intuito de verificar diferenças e eliminando possíveis pendências?		
O Controle Interno observada quanto a classificação do plano de contas do Município, e a definição do plano é bem definida, visando assegurar a consistência empregada nos registros das transações durante um longo período temporal?		
O Controle Interno faz a observação da tempestividade nos registros das transações?		
2.3.3 RECEITA E ARRECADAÇÃO		
O Controle Interno faz acompanhamento do cadastro mobiliário, imobiliário e econômico do município se está atualizado referente a: profissionais autônomos, empresas e prestadoras de serviços (urbano e rural)?		
O Controle Interno realiza a observação de normas, regulamentos e acompanhamento das ações de: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento de tributos da competência do Município (ISS, ITBI, ITR, IPTU, taxas e contribuições)?		
O Controle Interno faz a verificação se ocorre manutenção e aperfeiçoamento da estrutura de fiscalização dos tributos municipais?		
O Controle Interno realiza a observação e controle da dívida ativa? Como a inscrição tempestiva dos contribuintes devedores e a promoção da respectiva cobrança?		
O Controle Interno realiza a conferência entre o valor dos registros do setor de arrecadação, tributação e dívida ativa e os valores registrados na contabilidade?		
O Controle Interno acompanha se existe segregação entre as funções de: lançamento, arrecadação, fiscalização, procuradoria fazendária e contabilidade?		
O Controle Interno verifica a consistência das entradas financeiras com as registradas na contabilidade? E se possui a correta identificação do contribuinte?		
2.3.4 FINANCEIRO		

O Controle Interno possui rotina de implantação e manutenção de normas e regulamentos e os respectivos controles aplicáveis à concessão de adiantamentos, como também aos pagamentos de diárias?		
O Controle Interno realiza acompanhamento dos saldos por fontes de recursos e saldos bancários negativos?		
O Controle Interno observa se ocorre pagamento de encargos financeiros decorrentes de atraso no pagamento das obrigações?		
O Controle Interno verifica as conciliações bancárias e posterior a regulariza dos saldos?		
O Controle Interno faz a observação da existência de pagamentos sem prévio empenho?		
O Controle Interno observa se o pagamento dos empenhos obedece a ordem cronológica por fonte de recursos?		
O Controle Interno acompanha se ocorre a efetiva retenção de tributos e impostos nos pagamentos quando devido?		
O Controle Interno observa se antes da realização dos pagamentos é verificada a regularidade fiscal dos fornecedores no momento dos pagamentos?		
O Controle Interno Controla se todos os empenhos são assinados (ordenadores da despesa, contador, tesoureiro)?		
O Controle Interno acompanha a emissão de empenhos de forma prévia com requisição de compras?		
2.3.5 CONTABILIDADE		
O Controle Interno acompanhados os registros e execução orçamentária e extraorçamentária?		
O Controle Interno verifica a existência, atualização e adequação dos registros dos Livros ou Fichas de controle orçamentário, do Diário, do Razão, do Caixa, dos Boletins de Tesouraria e dos livros da Dívida Ativa, em conformidade com as normas legais?		
O Controle Interno faz a verificação se os livros informatizados estão devidamente assinados digitalmente, de modo a garantir que os dados não sejam mais alterados?		
O Controle Interno controla a geração e consolidação dos demonstrativos contábeis da Lei 4.320/64 e LRF – LC n 101/2000, bem com controle de prazos regulamentares para divulgação e envio ao TCE.		
O Controle Interno atua junto às unidades responsáveis para o correto fluxo de documentos no setor?		
2.3.6 PATRIMÔNIO E ALMOXARIFADO		
O Controle Interno acompanha os registros, controle e inventário dos bens imóveis e móveis, e suas localidades (secretarias ou prédios) estão inscritos na contabilidade?		
O Controle Interno verifica se a prefeitura possui normatização e regulamentação quanto a casos de furto ou extravios de bens?		
O Controle Interno verifica se a prefeitura possui controle de almoxarifado com registros de entradas e saídas de materiais?		
O Controle Interno verifica o consumo de combustíveis?		
O Controle Interno acompanha quanto ao consumo de Pneus?		
O Controle Interno verifica o controle de medicamentos?		
A prefeitura faz a utilização de diário de bordo dos veículos e equipamentos?		
O Controle Interno realiza os controles das multas de trânsito?		
O Controle Interno faz a identificação e cobrança de multa de trânsito do servidor ou agente público responsável?		
2.3.7 LICITAÇÕES, CONTRATOS E COMPRAS		
O Controle Interno observa a existência, manutenção e adequação das normas e procedimentos para aquisição de bens e serviços, observados os requisitos legais para realização de licitação, inclusive os parâmetros para os casos de dispensa e inexigibilidade?		
O Controle Interno observa se os processos são devidamente formalizados e conjuntamente com registros e atas pertinentes dos processos licitatórios?		
O Controle Interno verifica a execução dos contratos celebrados pela administração e averiguação do cumprimento das obrigações que estão presentes no contrato?		
O Controle Interno observa as minutas contratuais objetivando a mitigação de riscos para a administração pública?		
O Controle Interno realiza o acompanhamento das alterações contratuais?		

O Controle Interno analisa os editais com cláusulas restritivas, que afastem possíveis concorrentes?		
O Controle Interno analisa as contratações diretas não caracterizada como emergência?		
O Controle Interno verifica a assinatura, vigência e prazos dos contratos?		
O Controle Interno verifica se os fiscais de contrato estão desempenhando seus papéis corretamente?		
2.3.8 RECURSOS HUMANOS (RH)		
O Controle Interno realiza a observação se possui cadastro atualizado de servidores: efetivos, comissionados, contratados temporariamente, cedidos e à disposição?		
O Controle Interno acompanha os processos de admissão, aposentadoria e exoneração dos servidores ativos e comissionados?		
O Controle Interno faz a verificação quanto as concessões de vantagens pessoais, direitos, adicionais à remuneração e promoções?		
O Controle Interno realiza a verificação do plano de cargos e salário compatível com as leis em vigência?		
O Controle Interno faz o controle quanto a prestação de contas ao TCE referente aos Atos de Pessoal, atendendo prazos e atos legais?		
O Controle Interno verifica se possui a manutenção do programa de avaliação de desempenho dos servidores efetivos?		
O Controle Interno faz a verificação das necessidades de capacitação e treinamento conforme demanda dos setores e secretarias?		
O Controle Interno verifica se os servidores estão cumprindo a carga horária conforme edital de concurso público?		
O Controle Interno acompanha se as horas extras são lançadas conforme registro de ponto eletrônico?		
2.3.9 GESTÃO FISCAL		
O Controle Interno realiza o acompanhamento do limite das operações de crédito – financiamentos?		
O Controle Interno controla as publicações dos Relatórios contábeis da lei 4.320/64?		
O Controle Interno controla as publicações dos Relatórios referenda ao RREO e RGF?		
O Controle Interno verifica se ocorrem as audiências da PPA, LDO e LOA?		
O Controle Interno acompanha as audiências quadrimestrais conforme Art 9, parágrafo Único?		
O Controle Interno realiza acompanhamento da emissão de Alertas pelo TCE/PR, com verificação das medidas saneadoras adotadas?		
O Controle Interno verifica a correta contabilização das despesas com contratos de terceirização de mão de obra?		
2.3.10 EDUCAÇÃO		
O Controle Interno faz o acompanhamento e controle das Metas e Estratégias dos Planos de Educação?		
O Controle Interno realiza o acompanhamento das ações voltadas para oferecimento de merenda escolar (Aquisição, armazenamento, preparação e fornecimento)?		
O Controle Interno acompanha as ações voltadas para oferecimento de transporte escolar?		
O Controle Interno faz o monitoramento e controle dos gastos decorrentes das receitas do FUNDEB, com vistas à aplicação de 70% dos recursos na remuneração dos profissionais do magistério e de 95% dos recursos gastos no exercício do recebimento?		
O Controle Interno realiza a observação de eventuais desvios de finalidades no uso da frota destinada ao transporte escolar?		
O Controle Interno realiza a verificação e acompanhamento da otimização de rotas, obediência a elas e aos horários nos casos de terceirização do transporte?		
2.3.11 SAÚDE		
O Controle Interno verifica o planejamento e gerenciamento das ações públicas de saúde na esfera do município, inclusive com a verificação do acompanhamento dos indicadores municipais de saúde, evitando subnotificação de morbidades e óbitos?		
O Controle Interno acompanha a distribuição e controle de medicamentos e de material médico-clínico (aquisição, armazenamento e fornecimento)?		

O Controle Interno analisa os repasses aos Consórcios intermunicipais de saúde, conforme contrato de rateio?		
O Controle Interno verifica as movimentações dos recursos da saúde por meio do Fundo Municipal de Saúde?		
O Controle Interno realiza o acompanhamento da rotina de comparecimento e do cumprimento da jornada de trabalho dos profissionais da saúde?		
O Controle Interno faz o acompanhamento da rotina de comparecimento e do cumprimento da jornada de trabalho dos contratados para plantões especialmente terceirizados?		
O Controle Interno observa e faz o acompanhamento das condições de salubridade e da estrutura dos imóveis sede de unidades de saúde?		
O Controle Interno realiza auditoria, por amostragens, nos Hospitais, com a finalidade de verificar a regularidade da utilização dos leitos comprados pelo Sistema Único de Saúde?		
2.3.12 ASSISTÊNCIA SOCIAL		
O Controle Interno verifica as ações que são planejadas para as políticas públicas de bem-estar social?		
O Controle Interno faz o controle de gastos de recursos vinculados recebidos pelo município?		
O Controle Interno acompanha se existe os cadastros atualizados para controle de atendimento, de beneficiários que utilizam as ações da assistência social?		
O Controle Interno verifica a existência de normas e procedimentos voltados para a execução das ações de bem-estar social e prestação de atendimento na esfera da assistência social?		

SEÇÃO 3 – Fatores Contingenciais

3.1 Qual o grau de concordância nas proposições abaixo relacionado ao Município em que você desenvolve suas atividades. Resposta deve ser conforme o nível de concordância (0 para mínimo de discordância) e (10 para o máximo de concordância).

Fator Contingencial Ambiente	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3.1.1 A sociedade está cada dia mais envolvida em observar a transparência na utilização correta dos recursos públicos.											
3.1.2 A implantação de um Sistema de Controle Interno no Município tem influência por parte dos órgãos de controle (Tribunal de Contas, Ministério Público, entre outros).											
3.1.3 O atual momento econômico do país influenciou a implementação do Sistema de Controle Interno (considerando a pandemia COVID-19).											
3.1.4 As legislações vigentes influenciam a implantação do Sistema de Controle Interno.											
3.1.5 Os vereadores influenciam na implementação do Sistema de Controle Interno (apontando possíveis problemas).											
3.1.6 A implementação do Sistema de Controle Interno é impulsionada pela sociedade em geral (Sociedade Organizada, Observatório Social, População Local, entre outros).											
3.1.7 Fatores políticos, eleições e mudanças de gestão são fatores que impulsionam a implementação do Sistema de Controle Interno.											

3.1.8 Elenque outros fatores se entender necessário, que podem influenciar ou influenciam a implantação do SCI ou caso entender necessário acrescentar informações sobre como tais fatores podem ou estão influenciando.

3.2 Qual o grau de concordância nas proposições abaixo relacionado ao Município em que você desenvolve suas atividades. Resposta deve ser conforme o nível de concordância (0 para mínimo de discordância) e (10 para o máximo de concordância).

Fator Contingencial Estrutura	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3.2.1 A implementação do Sistema de Controle Interno requer a contratação de novos servidores (entende-se também como colocar à disposição colaboradores de outros setores).											
3.2.2 Quanto a estrutura administrativa do Município está ou tem condições da implementação do Sistema de Controle Interno.											
3.2.3 Treinamentos e capacitações profissionais influenciam a implantação do Sistema de Controle Interno.											
3.2.4 O capital intelectual dos servidores do setor influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno.											
3.2.5 A falta de padronização e normatização para realizar os controles dificultam a implementação e manutenção do Sistema de Controle Interno.											

3.2.6 Elenque outros fatores se entender necessário, que podem influenciar ou influenciam a implantação do SCI ou caso entender necessário acrescentar informações sobre como tais fatores podem ou estão influenciando.

3.3 Qual o grau de concordância nas proposições abaixo relacionado ao Município em que você desenvolve suas atividades. Resposta deve ser conforme o nível de concordância (0 para mínimo de discordância) e (10 para o máximo de concordância).

Fator Contingencial Estratégia	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3.3.1 A implementação do Sistema de Controle Interno é influenciada pela necessidade de constantes e melhores processos gerenciais, principalmente os para atender os objetivos estratégicos que foram descritos em programas do governo municipal.											
3.3.2 Quanto as estratégias propostas nas peças orçamentárias PPA, LDO e LOA influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno.											
3.3.3 Os apontamentos e normatizações apresentadas pelo setor de Controle Interno sempre são acatadas e seguidas pelos gestores para as tomadas de decisões do Município.											
3.3.4 As informações gerenciais disponibilizada pela Contabilidade utilizadas como estratégia gerencial influenciam a implantação do Sistema de Controle Interno.											
3.3.5 Partindo dos objetivos estratégicos traçados pela União e Estado, estes influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno municipal.											

3.3.6 Elenque outros fatores se entender necessário, que podem influenciar ou influenciam a implantação do SCI ou caso entender necessário acrescentar informações sobre como tais fatores podem ou estão influenciando.

3.5.5 Elenque outros fatores se entender necessário, que podem influenciar ou influenciam a implantação do SCI ou caso entender necessário acrescentar informações sobre como tais fatores podem ou estão influenciando.

APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA

BASE PARA A REALIZAÇÃO DAS ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS COM OS PROFISSIONAIS OS CONTROLADORES INTERNOS MUNICIPAIS – FATORES CONTINGENCIAIS QUE AFETAM A IMPLEMENTAÇÃO DO SCI.

ANTES DA ENTREVISTA

- Agradecer a disponibilidade para ajudar na pesquisa.
- O objetivo desta pesquisa é estritamente acadêmico e visa preencher um requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade.
- A entrevista pretende levantar dados sobre a implementação do Sistema de Controle Interno no Setor Público dos Municípios paranaenses.
- Caso o(a) respondente não queira responder a certas perguntas, o pesquisador entenderá tal decisão.
- Os pesquisadores se interessam em analisar todos os documentos e informações sobre a implementação do Controle Interno.
- A entrevista deverá durar em torno de 45 minutos e 1 hora.
- Entrevistas com demais profissionais que atuam conjuntamente no setor podem ser necessárias para o melhor entendimento do processo de construção.
- Lembrar o(a) entrevistado(a) de que ele(a) receberá uma cópia da(s) publicação(ões) resultante(s) da pesquisa.
- Para reduzir o tempo da entrevista e evitar interrupções para anotações, pedir permissão para gravar a entrevista. Os dados da entrevista serão utilizados exclusivamente pelos pesquisadores ou pelo seus orientadores.
- Solicitar o consentimento do(a) entrevistado(a) após o início da gravação.
- **Observação:** Nesta entrevista, se entende por “SISTEMAS DE CONTROLE INTENRNO” todos os procedimentos e políticas (controles internos) que a administração utiliza para atingir os objetivos propostos, contribuindo para a condução da entidade de forma eficiente, eficaz, cumprindo todas as políticas administrativas, protegendo seus ativos, auxiliando na detecção de erros ou fraudes, contribuindo para os íntegros e tempestivos registros contábeis, apresentação de integras e confiáveis demonstrações financeiras (*International Federation of Accountants – IFAC, 1998*).

ENTREVISTA

1 – Dados do Entrevistado

- 1.1 - Idade;
- 1.2 - Cargo que ocupa;
- 1.3 - Qual função que exerce;
- 1.3 - Tempo no cargo e função;
- 1.4 - Função que exercia anteriormente;
- 1.5 - Formação acadêmica.
- 1.6 - Comente um pouco sobre sua trajetória profissional, do início da carreira até agora.

2 – Percepção quanto ao conhecimento e a importância do Sistema de Controle Interno

2.1 Como você avalia o seu conhecimento sobre o Controle Interno no Setor Público?

2.2 A Prefeitura possui algum protocolo de procedimentos de Controle Interno? Se sim, quais? E qual estágio se encontra a implementação?

2.3 Em sua percepção qual a importância do Município possuir um Sistema de Controle Interno bem estruturado e atuante?

3 – Fator contingencial Ambiente

3.1 - A sociedade está cada dia mais envolvida em observar a transparência na utilização correta dos recursos públicos.

3.2 - A implantação de um Sistema de Controle Interno no Município tem influência por parte dos órgãos de controle (Tribunal de Contas, Ministério Público, entre outros).

3.3 - O atual momento econômico do país influenciou a implementação do Sistema de Controle Interno (considerando a pandemia COVID-19).

3.4 - As legislações vigentes influenciam a implantação do Sistema de Controle Interno.

3.5 - Os vereadores influenciam na implementação do Sistema de Controle Interno (apontando possíveis problemas).

3.6 A implementação do Sistema de Controle Interno é impulsionada pela sociedade em geral (Sociedade Organizada, Observatório Social, População Local, entre outros).

3.7 Fatores políticos, eleições e mudanças de gestão são fatores que impulsionam a implementação do Sistema de Controle Interno.

4 – Fator contingencial Estrutura

4.1 - A implementação do Sistema de Controle Interno requer a contratação de novos servidores (entende-se também como colocar à disposição colaboradores de outros setores).

4.2 - Quanto a estrutura administrativa do Município está ou tem condições da implementação do Sistema de Controle Interno.

4.3 - Treinamentos e capacitações profissionais influenciam a implantação do Sistema de Controle Interno.

4.4 - O capital intelectual dos servidores do setor influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno.

4.5 - A falta de padronização e normatização para realizar os controles dificultam a implementação e manutenção do Sistema de Controle Interno.

5 – Fator Contingencial Estratégia

5.1 - A implementação do Sistema de Controle Interno é influenciado pela necessidade de constantes e melhores processos gerenciais, principalmente os para atender os objetivos estratégicos que foram descritos em programas do governo municipal

5.2 Quanto as estratégias propostas nas peças orçamentárias PPA, LDO e LOA influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno

5.3 - Os apontamentos e normatizações apresentadas pelo setor de Controle Interno sempre são acatadas e seguidas pelos gestores para as tomadas de decisões do Município.

5.4 - As informações gerenciais disponibilizada pela Contabilidade utilizadas como estratégia gerencial influenciam a implantação do Sistema de Controle Interno.

5.6 - Partindo dos objetivos estratégicos traçados pela União e Estado, estes influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno municipal.

6 – Fator Contingencial Tecnologia

6.1 - Os sistemas (*softwares*) utilizado pelos setores do Município permitem a implementação do Sistema de Controle Interno.

6.2 – O Município possui um setor de Tecnologia da Informação (TI) capacitado para dar suporte a implementação do Sistema de Controle Interno.

6.3 - Um *software* específico instalado para elaboração dos controles, que contribua para a implementação do Sistema de Controle Interno.

6.4 - As entidades Federais e Estaduais disponibilizam sistemas como: SIM-AM, SIAP, SICONFI, SIOPS, SIOPE, entre outros, estes contribuem para a implementação do Sistema de Controle Interno.

6.5 - Equipe do Setor de Controle Interno com conhecimento em tecnologias, que possa operacionalizar e dar suporte ao Sistema de Controle Interno.

7 – Fator Contingencial Porte

7.1 - O Porte do Município, mensurado pela quantidade de habitantes influenciam a implementação do Sistema de Controle Interno

7.2 - O Porte do Município, mensurado pela arrecadação de receita própria, influencia a implementação do Sistema de Controle Interno.

7.3 - O Porte do Município, mensurado pelo número de servidores impulsionam a implementação do Sistema de Controle Interno

7.4 - O Porte do Município medido por meio da extensão territorial, interfere na implementação do Sistema de Controle Interno.

APÊNDICE C – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Título do Projeto: Influência dos fatores contingenciais na implementação dos sistemas de controle interno de municípios paranaenses

Certificado de Apresentação para Apreciação Ética –

Pesquisador para contato: Ricardo Ruschel

Telefone: (46) 9 9914-0740

Endereço de contato (Institucional): Rua Universitária, 2069 - Sala 85 - 3º andar - Bairro Universitário - 85819-110 - Cascavel-PR

Convidamos você a participar de uma pesquisa sobre a controle interno no setor público. O objetivo de analisar qual a influência dos fatores contingenciais na implementação do Sistema de Controle Interno (SCI), de acordo com a visão dos controladores internos dos municípios paranaenses. Por meio dos objetivos específicos de: a) identificar como ocorre ou ocorreu a implantação do SCI como instrumento de gestão pública nos municípios paranaenses; b) identificar a relação dos fatores contingenciais na implementação do SCI; c) analisar como os fatores contingenciais influenciam a implementação do SCI. E têm o propósito, a partir da identificação desses fatores, especialmente dos municípios do paraná, que possam estar se aprimorando e buscar ferramentas que possibilitem a neutralização dos fatores que são prejudiciais a administração. Tendo em vista que controles internos bem ajustados, com manutenção e bons profissionais possibilitam uma gestão de qualidade e transparência para a população e contribui para melhorar a eficiência da administração pública.

Para que isso ocorra, você será submetido a participar de uma entrevista semiestruturada. No entanto, a pesquisa poderá causar a você riscos relacionados ao desconforto que podem ocorrer quanto ao receio de identificação, interferências na rotina diária e repercussões. Como precauções, asseguramos a confidencialidade, a privacidade e a proteção da imagem.

Se ocorrer algum transtorno, decorrente de sua participação em qualquer etapa desta pesquisa, nós, pesquisadores, providenciaremos acompanhamento e assistência imediata, integral e gratuita. Havendo a ocorrência de danos, previstos ou não, mas decorrentes de sua participação nesta pesquisa, caberá a você, na forma da Lei, o direito de solicitar a respectiva indenização.

Também você poderá, a qualquer momento, desistir de participar da pesquisa sem qualquer prejuízo. Para que isso ocorra, basta informar, por qualquer modo que lhe seja

possível, que deseja deixar de participar da pesquisa e qualquer informação que tenha prestado será retirada do conjunto dos dados que serão utilizados na avaliação dos resultados.

Você não receberá e não pagará nenhum valor para participar deste estudo, no entanto, terá direito ao ressarcimento de despesas decorrentes de sua participação.

Nós, pesquisadores, garantimos a privacidade e o sigilo de sua participação em todas as etapas da pesquisa e de futura publicação dos resultados. O seu nome, endereço, voz e imagem nunca serão associados aos resultados desta pesquisa, exceto quando você desejar. Nesse caso, você deverá assinar um segundo termo, específico para essa autorização e que deverá ser apresentado separadamente deste.

As informações que você fornecer serão utilizadas exclusivamente nesta pesquisa. Caso as informações fornecidas e obtidas com este consentimento sejam consideradas úteis para outros estudos, você será procurado para autorizar novamente o uso.

Este documento que você vai assinar contém 2 (duas) páginas. Você deve vistar (rubricar) todas as páginas, exceto a última, em que você assinará com a mesma assinatura registrada no cartório (caso tenha). Este documento está sendo apresentado a você em duas vias, sendo que uma via é sua. Sugerimos que guarde a sua via de modo seguro.

Caso você precise informar algum fato ou decorrente da sua participação na pesquisa e se sentir desconfortável em procurar o pesquisador, você poderá procurar pessoalmente o Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos da Unioeste (CEP), de segunda a sexta-feira, no horário das 8h às 15h30, na Reitoria da Unioeste, sala do Comitê de Ética, PRPPG, situado na rua Universitária, 1619 – Bairro Universitário, Cascavel-PR. Caso prefira, você pode entrar em contato via Internet pelo e-mail: cep.prppg@unioeste.br ou pelo telefone do CEP, que é (45) 3220-3092.

Declaro estar ciente e suficientemente esclarecido sobre os fatos informados neste documento.

Nome do sujeito de pesquisa ou responsável:

Assinatura:

Eu, Ricardo Ruschel, declaro que forneci todas as informações sobre este projeto de pesquisa ao participante.

Assinatura do pesquisador:

Cascavel, 13 de maio de 2022.