

## **INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NA IMPLEMENTAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO DE MUNICÍPIOS PARANAENSES**

**RICARDO RUSCHEL**

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ (UNIOESTE)

**VINICIUS ABILIO MARTINS**

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ (UNIOESTE)

**VINICIUS COSTA DA SILVA ZONATTO**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA (UFSM)

**CLOVIS FIIRST**

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ (UNIOESTE)

**DENIS DALL ASTA**

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ (UNIOESTE)

# INFLUÊNCIA DOS FATORES CONTINGENCIAIS NA IMPLEMENTAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO DE MUNICÍPIOS PARANAENSES

## 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 (Sedyama, 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).

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).

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 consequentemente auferindo melhores resultados para a organização (Beuren & Macohon, 2011).

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. Fiirst e Beuren (2022) evidenciaram que diferentes fatores contingenciais podem impactar de maneira distinta nos resultados dos governos locais.

Nesse sentido, destaca-se a real necessidade de investigação de razões que dificultem ou contribuam 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.

Nesta perspectiva tem-se a Pergunta de pesquisa, ***na percepção dos Controladores Internos quais os fatores contingenciais influenciam a implantação do Sistema de Controle Interno nas prefeituras Paranaenses?*** que tem como Objetivo, demonstrar se os fatores da teoria da

contingência influenciam na implantação do SCI nas prefeituras paranaenses conforme a visão dos Controladores Internos.

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.

No Setor Público, uma maior investigação para compreensão do Controle Interno se faz necessária (Ferreira, Santos & Vasconcelos, 2021). É fundamental a identificação dos fatores que possam explicar como os mecanismos de controle contribui 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).

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.

## **2 BASE TEÓRICA**

### **2.1 Teoria da Contingência**

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.

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, Nardelli & Fernandes, 2019). Nesse sentido, é a Teoria que é fortemente utilizada com o intuito de compreensão das organizações (Donaldson, 2007).

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.

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). 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).

A Teoria da Contingência enfatiza como tais fatores contingenciais podem influenciar o caminhar das organizações (Beuren & Fiorentin, 2014). 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 (porte), a estrutura, o ambiente, a tecnologia e a estratégia.

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 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). 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 consequentemente a responsabilidade da equipe. Dessa forma, a Teoria apresenta o estabelecimento da divisão de atribuições, tarefas e quem são as autoridades dentro da entidade.

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 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 consequentemente criar vantagens positivas para a organização. 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.

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). 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).

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. 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).

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).

## 2.2 Teoria da Contingência no 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). 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 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.

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. 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.

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. 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.

## 2.3 Controle Interno na Administração Pública

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).

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).

#### 2.4 Formulação de Hipóteses

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. 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).

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. Ibrahim 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.

O ambiente da entidade podem ser influenciados 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 da pesquisa:

H1: O Ambiente influencia de forma positiva 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 - orçamento, e por consequência a associação dos sistemas de controle gerenciais.

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, apresenta-se alguns fatores que contribuem para a implementação do SCI: 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 de pesquisa:

H2: A Estrutura influencia de forma positiva 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 et al., (2019) estudaram como o fator estratégia pode influenciar nos Sistemas de Controle Gerencial de uma Agropecuária.

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 não influencia 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 da pesquisa:

H3: A Estratégia influencia de forma positiva 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).

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.

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 de pesquisa:

H4: A Tecnologia influencia de forma positiva 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.

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.

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 de pesquisa:

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

### 3 METODOLOGIA

Quanto ao objetivo, 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. Com relação ao problema, será de natureza quantitativa. 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.

Os procedimentos, nesse contexto da pesquisa quantitativa, por utilizar como ferramenta para coleta de dados um questionário, classifica-se como um levantamento ou *survey*. 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. Quanto à dimensão temporal,

a pesquisa é classificada como transversal, visto que a análise dos dados fora realizada em determinado ponto temporal.

A população desta pesquisa, consiste nos controladores internos do poder executivo dos 399 municípios do Estado do Paraná (PR). Já a amostra estudada nesta pesquisa foram 104 Controladores Internos de prefeituras distintas. As quais foram coletadas por meio de formulário online do *Google Forms*.

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 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).

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., Gabriel & Patel, 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).

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

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Estatística descritiva das variáveis

Foram obtidas 104 respostas dos Controladores Internos dos municípios, de diversas regiões do Estado do Paraná. Pode-se observar, na Tabela 1 que apresenta o perfil dos profissionais que realizaram a resposta do questionário estruturado.

Com relação aos respondentes, 57,70% são do sexo masculino e 42,30% feminino, os quais estão entre 31 a 50 anos, 72,12% possuem especialização, 69,23% cursaram Administração ou Ciências Contábeis, 48,08% são concursados como auxiliar administrativo, o tempo de serviço público está compreendido de 06 a 20 anos representando 95,19%, 57,69% estão na função de Controlador interno entre 2 e 8 anos e mais de 8 anos 21,15%, 65,38% possuem apenas 1 responsável pelo Controle Interno.

Assim se apresenta de forma estatística alguns dados, os quais são possíveis de caracterizar os Controladores Internos que fazem parte da amostra, referente ao seu perfil. Conforme observado na análise do tempo que exerce a função de controlar, 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 se evitar erros ou fraudes, por permanecer tempo no cargo.

Com relação a 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. Se sabe que a unidade de Controle Interno possui limitações, pois é praticamente impossível realizar o controle de todos os atos e os 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.

Conforme é observado uma grande maioria apresentou como afirmativa que a implementação do SCI, está do 5 ao 10, agregando em percentual 88,48%, pois por ser exigido por Leis, acabam que todos os municípios devem ter o Setor de Controle Interno implantado, porém apresentam-se na percepção dos Controladores em estágio embrionário, por vezes que 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 podem afetar positivamente o 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, deste modo inibindo a corrupção e diminuindo o risco da gestão.

#### 4.2 Modelagem de equações estruturais

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), o 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. et al., 2014).

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 a mesma, apresenta as variáveis apoiado conforme se apresentam suas confiabilidades (Ringle, et al., 2014). Tais índices buscam demonstrar que a amostra está sem vieses, apresentando assim se o conjunto das respostas são confiáveis (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 a validade convergente a mesma 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 deste 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 apresentando o modelo como satisfatório. Na Tabela 1, está apresentado a validade discriminando por meio do critério de Fornell e Larcker (1981).

Tabela 1 – 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* SPSS (2022).

O intuito da utilização da avaliação da validade discriminante, é observar se as variáveis latentes possuem independência uma das outras (Hair et al., 2014; Ringle et al., 2014). A validade discriminante busca a comparação se as 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 2, necessitam serem maiores 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 2.

Tabela 2 - Validade discriminante pelo critério de *Cross Loadings*

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

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

Para analisar a Tabela 2, 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 desta 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 esta 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. 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).

Observou-se que apenas o constructo Estratégia apresentou valor próximo de 0,15 considerado médio. Os demais se classificam como pequeno. Neste sentido, os dados apresentados

demonstram a qualidade da predição. Neste caso, ficando abaixo do esperado, e apenas o constructo estratégia se demonstrou importante para o ajuste geral.

Na sequência, na Figura 1, é apresentada a análise do modelo de mensuração e avaliação do modelo na forma estrutural ajustado, que apresentam os coeficientes de relação entre o modelo estrutural dos fatores contingenciais com a Implantação do Sistema de Controle Interno.

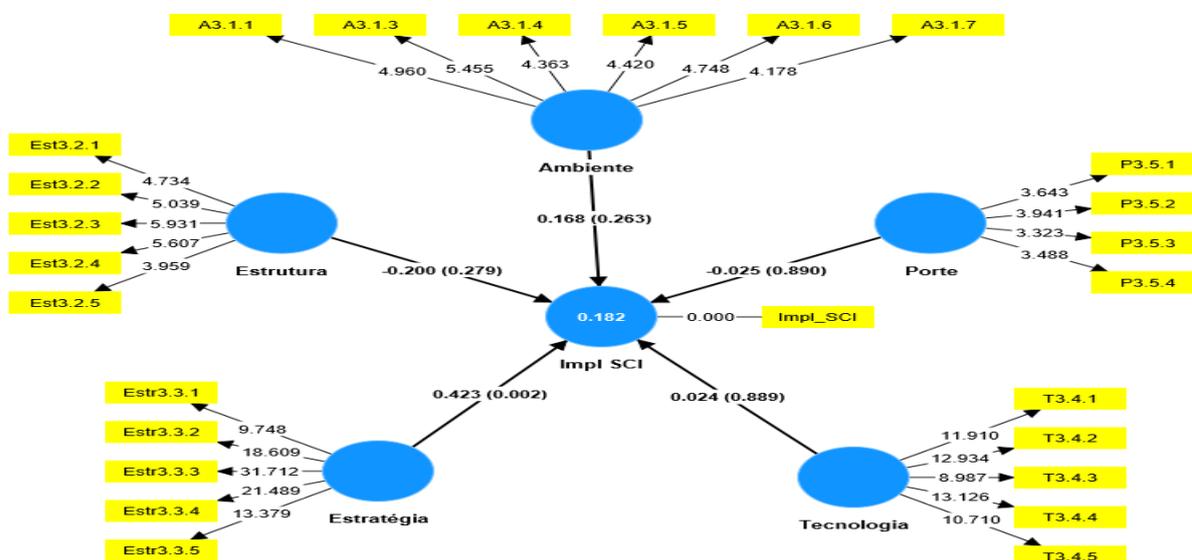


Figura 1. Modelo Estrutural

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

Por meio da utilização do procedimento de *Bootstrapping*, contribuiu para analisar a significância do p-valor em relação ao modelo estrutural. Como se pode observar na Tabela 3, a qual apresenta os coeficientes de caminhos e significâncias das relações, de forma direta das variáveis a partir do procedimento de *Bootstrapping*.

Tabela 3 - 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

Foram investigadas a relação direta entre os fatores contingenciais Ambiente, Estrutura, Estratégia, Tecnologia e Porte com a Implementação do Sistema de Controle Interno. Foi encontrada 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.

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 contemplando nas etapas sugeridas dos autores (Hair Jr et al., 2014; Ringle et al., 2014), quanto a 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 por Baba, Vaz e Costa, (2014) fraca. No Modelo de Equações Estruturais, a validade discriminante ao nível de constructo o resultado demonstrou-se 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 o ambiente apresentado pela literatura é considerado um elemento fundamental ao relacionar-se com à Teoria da Contingência (Chenhall, 2003). O ambiente estabelece componentes de incerteza e riscos alheios a entidade (Cavichioli, 2017). Para Chenhall (2003), tais incertezas são consideradas importantes e geram curiosidades para novas pesquisas relacionadas ao ambiente.

Cavichioli (2017) demonstrou 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 a 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 a 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 influencia positiva, a qual deve ser rejeitada a H2.

Santos e Zonatto (2018) descrevem que a Estrutura possui característica interna da entidade, que podem ser controladas e entendidas de modo que os administradores possuam e demonstrem sua autoridade a equipe. Por meio do estudo de Fiirst e Beuren (2022), que não encontraram significância estatística quanto a haver impacto em governos locais, relacionados aos resultados socioeconômicos. Contrariando os achados encontrado por Cavichioli (2017) e Nottar (2022) que encontraram 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 influencia na Implementação do SCI.

Corroborando com a pesquisa de Cavichioli (2017), que encontrou influência positiva de tal fator contingencial e Pletsch et al., (2019), 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 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 o 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 a relação entre a Tecnologia e a Implementação do SCI, aferindo um p-valor de 0,889. Nesse caso, quanto a 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 demonstrou essencial para a implantação, pois seria um facilitador do processo. Já para (Cavichioli, 2017; Rovaris, 2018) corrobora com 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 em 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 demonstrou 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 demonstrou significância estatística o 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.

## 5 CONCLUSÃO

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 Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - ATRICON (2014) demonstram que o Controlador Interno necessita possuir conhecimento com relação a integridade e confiabilidade das informações que são produzidas para tomada de decisão, observar a conformidade com os regulamento 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 percas, desperdícios, danos ao erário e mau uso dos recursos.

A falta de tais conhecimento, podem 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 as 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 leval (TCEPR, 2017).

Conclui-se que em relação ao levantamento realizado ou seja a abordagem quantitativa, as evidências encontradas, revelam que nem todos os fatores contingenciais exercem influencia 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 as normas e procedimentos, por não possuir formação na área e não ter relação com demais setores, acabam dificultando o entendimento.

A pesquisa teve como limitação a estudar a implementação do Sistema de Controle Interno, por meio de questionários (survey) nas prefeituras paranaenses, utilizando-se da Teoria Contingencial como base para o estudo, fato este que não tem possibilidade de ser generalizados

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. 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.

## 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.
- 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.
- Baba, R. K., Vaz, M. S. M. G., & Costa, J. D. (2014). Agrometeorological data correction using statistical methods. *Revista Brasileira de Meteorologia*, 29, 515-526.
- 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.
- 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.
- Bowrin, A. R. 2004. Internal control in Trinidad and Tobago religious organizations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(1), 121-152.
- Burns, J. & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, v. 12, n. 4, p. 389-402.
- 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.
- 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](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.
- 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.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, org. 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.
- Chin, W. W. (1998). Commentary: Issues and opinion on structural equation modeling. *MIS quarterly*, vii-xvi.
- 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.
- 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.

- 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.
- Duncan, R. B. (1972). Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. *Administrative science quarterly*, 313-327.
- 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.
- 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.
- 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.
- Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2012). Teoria da contingência e pesquisa contábil. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, 3(2).
- Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1976). Contingency theory and public bureaucracies. *Policy & Politics*, 5(2), 159-180
- 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.
- Hirsch, B., Nitzl, C., & Schauß, J. (2015). The influence of management accounting departments within German municipal administrations. *Financial Accountability & Management*, 31(2), 192-218.
- 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*.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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*, 28(6), 1089-1117.
- 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. S., & Callado, A. A. C. (2018). Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não governamentais (ongs) brasileiras. *Advances in Sc. and Applied Accounting*, 092-109.
- 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.
- 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@gropegócio on line*, 15(1), 229-253.
- 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 adm. 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 Desemp. 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.
- 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.
- 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.
- 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).
- 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.
- 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.
- 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.
- 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 Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, 15(3), 1-19.
- Tribunal de Contas do Estado do Paraná - TCEPR. (2017). Diretrizes e Orientações Sobre Controle Interno para os jurisdicionados.
- Wadongo, B. I. (2014). Performance management and evaluation in non-profit organisations: an embedded mixed methods approach. Thesis of Doctor of Phil. in Management Accounting. University of Bedfordshire, UK.
- Wardiwiyono, 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.
- Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research*, 20(1), 69-81.
- Wright, P.; Kroll, M. J.; Parnell, J. (2007) Administração estratégica: conceitos. São Paulo: Atlas.