

280

A Relação entre o Desempenho das Organizações do Setor Público e os Sistemas de Controles de Gestão

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Maria do Socorro Silva Lages [ORCID iD](#), [Doutor/Ph.D. Marcia Juliana d'Angelo](#) [ORCID iD](#)

Fucape Business School, Vitória, ES, Brazil

Aluno Doutorado/Ph.D. Student Maria do Socorro Silva Lages

[0000-0003-3166-5518](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

DOUTORADO PROFISSIONAL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO

Doutor/Ph.D. Marcia Juliana d'Angelo

[0000-0003-1436-5812](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Doutorado em Administração de Empresas

Resumo/Abstract

As organizações do setor público têm o dever e a responsabilidade de divulgar seus desempenhos à sociedade. Assim, este estudo examina a relação entre o desempenho e os Sistemas de Controles de Gestão (SCG) na perspectiva da Teoria da Contingência. Para alcançar o objetivo do estudo foram testados os fatores contingenciais tamanho (orçamento), liderança (tempo no cargo), estratégia (objetivos estratégicos), ambiente interno (percentual do gasto) e tecnologia: plano de controles e gestão de riscos (licitações) com base em dados de 59 autarquias e fundações federais de ensino técnico, tecnológico e superior, vinculadas ao Ministério da Educação (MEC), entre 2018 e 2020, o que corresponde aos três primeiros anos da determinação do Tribunal de Contas da União (TCU) para adoção do Relato Integrado pelas organizações sob sua jurisdição. Para as análises empíricas dos dados adotou-se a ferramenta metodológica Qualitative Comparative Analysis fuzzy-set (fsQCA). Os resultados revelaram as configurações que melhor explicam a relação entre o desempenho e os sistemas de controles de gestão que são o tamanho (orçamento), a estratégia (objetivos estratégicos) e a tecnologia, plano de controles e gestão de riscos (licitações). Os resultados mostrados visam contribuir com as pesquisas que abordam os impactos dos fatores i no setor público federal brasileiro. Quanto às implicações práticas, os resultados cooperam com os gestores públicos do alto escalão que são responsáveis pela implementação de práticas de boa governança.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector

A Relação entre o Desempenho das Organizações do Setor Público e os Sistemas de Controles de Gestão

RESUMO

As organizações do setor público têm o dever e a responsabilidade de divulgar seus desempenhos à sociedade. Assim, este estudo examina a relação entre o desempenho e os Sistemas de Controles de Gestão (SCG) na perspectiva da Teoria da Contingência. Para alcançar o objetivo do estudo foram testados os fatores contingenciais tamanho (orçamento), liderança (tempo no cargo), estratégia (objetivos estratégicos), ambiente interno (percentual do gasto) e tecnologia: plano de controles e gestão de riscos (licitações) com base em dados de 59 autarquias e fundações federais de ensino técnico, tecnológico e superior, vinculadas ao Ministério da Educação (MEC), entre 2018 e 2020, o que corresponde aos três primeiros anos da determinação do Tribunal de Contas da União (TCU) para adoção do Relato Integrado pelas organizações sob sua jurisdição. Para as análises empíricas dos dados adotou-se a ferramenta metodológica *Qualitative Comparative Analysis fuzzy-set (fsQCA)*. Os resultados revelaram as configurações que melhor explicam a relação entre o desempenho e os sistemas de controles de gestão que são o tamanho (orçamento), a estratégia (objetivos estratégicos) e a tecnologia, plano de controles e gestão de riscos (licitações). Os resultados mostrados visam contribuir com as pesquisas que abordam os impactos dos fatores *i* no setor público federal brasileiro. Quanto às implicações práticas, os resultados cooperam com os gestores públicos do alto escalão que são responsáveis pela implementação de práticas de boa governança.

Palavras-chave: Sistemas de controles de gestão. Setor público. Nova gestão pública. Teoria da Contingência. *Qualitative Comparative Analysis fuzzy-set (fsQCA)*.

INTRODUÇÃO

As organizações do setor público têm passado por profundas mudanças nas últimas décadas inspiradas pelas ideias da Nova Gestão Pública (NGP) em resposta às pressões crescentes da sociedade para o uso eficiente dos recursos públicos, responsabilização e desempenho (Lapiente, Suzuki, & Van de Walle, 2020; Felício, Samagaio, & Ricardo, 2021) espelhado em relatórios confiáveis e transparentes (Mnif & Gafsi, 2020).

Para a solidificação da NGP, práticas de gestão típicas do setor privado foram inseridas nas organizações do setor público, como os sistemas de controles de gestão (Felício et al., 2021) e, mais recentemente, as inovações nas práticas contábeis dos governos, que segundo Mnif e Gafsi (2020) são adotadas pelos gestores com vistas a garantir a responsabilidade governamental e desempenho nas organizações do setor público.

Apesar disso, a literatura recente vem apontando lacunas sobre a temática (Speklé & Widener, 2020; Van Helden & Reichard, 2019; Nuhu, Baird, & Appuhami, 2019) quando enfatizam que pesquisas relacionadas aos SCG sob a ótica da Teoria da Contingência estão sendo negligenciadas, principalmente nas organizações do setor público (Van Helden & Reichard, 2019; Nuhu et al., 2019).



O presente artigo usou como fonte de inspiração o artigo de Felício et al. (2021) que examinou a adoção dos sistemas de controles de gestão e o desempenho em organizações do setor público português, tendo concluído associação entre os SCG e a performance. Além disso, também concluiu que existe lacuna sobre a temática, por essa razão, recomendou que as futuras pesquisas devem ser focadas em contexto diferente do estudado. Assim, outras situações podem ser vistas, como as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). Deste modo, o objetivo foi verificar a relação entre o desempenho e os SCG adotados pelas IFES quando esses se ajustam aos fatores contingenciais. Para tanto, o estudo se concentra em uma amostra de 59 IFES (Institutos Federais e Universidades Federais), que integram a Administração Indireta do Poder Executivo Federal do Brasil.

Os dados foram coletados dos relatórios integrados disponíveis nos sites oficiais de cada organização e de maneira complementar de sites oficiais do governo Federal. O período analisado foram os anos de 2018 a 2020, referentes aos três primeiros anos da determinação do Tribunal de Contas da União (TCU) para as organizações públicas sob sua jurisdição apresentarem prestações de contas no modelo de relato integrado. Já a análise empírica dos dados se apoia na Análise Comparativa Qualitativa fuzzy-set (*fsQCA*). Trata-se de uma técnica analítica fundamentada na Teoria dos Conjuntos Difusos e Álgebra Booleana e permite identificar as configurações e/ou combinações de condições causais até o desempenho, ou seja, os caminhos configuracionais até o desempenho (Felício et al., 2021; Fiss 2011; Pappas & Woodside, 2021; Woodside, 2013).

Para tanto, a pesquisa se ancora na Teoria da Contingência para explicar que as organizações, especialmente as do setor público, deveriam se esforçar para manter os SCG otimamente ajustados com as contingências evidenciadas em seu ambiente e na estrutura organizacional, para alcançar os objetivos e metas estratégicos (Van Helden & Reichard, 2019; Felício et al., 2021; Lavigne, 2020; Nuhu et al., 2019; Otley, 1980; Chenhall, 2003). Isso significa dizer que os fatores contingenciais estão imbricados no grau de ajustes que as organizações realizam e mantêm nos SCG visando sempre a maximização do desempenho no setor público (Van Helden & Reichard, 2019; Felício et al., 2021). Destaca-se como exemplo a avaliação do fator contingencial tamanho (orçamento), calculado com base no orçamento ajustado (Felício et al., 2021; Lavigne, 2020) e como proxy aos desafios enfrentados pelos gestores em decorrência de déficits orçamentários crescentes, normativos legais, pressões políticas e sociais (Lavigne, 2020; Van Helden & Reichard, 2019; Felício et al., 2021; Nuhu, et al., 2019).

Deste modo, quando não se realizam e não se mantêm os ajustes nos SCG, sugere-se como consequência o não cumprimento dos objetivos propostos tanto pelas organizações quanto pelo poder público (Van Helden & Reichard, 2019; Felício et al., 2021; Otley, 2016). Por conseguinte, a não legitimação da organização pela sociedade por ineficiência (Otley, 1980; Lavigne, 2020).

A pesquisa apresenta várias contribuições. Primeiramente, visa contribuir com a literatura dedicada às pesquisas sobre os SCG em organizações do setor público principalmente quando abordam fatores contingenciais que afetam o desempenho dessas organizações. Em seguida, auxilia a literatura inerente à técnica metodológica da Análise Comparativa Qualitativa *fuzzy-set* (*fsQCA*), de forma especial com os estudos que examinam as configurações das condições causais e/ou combinações existentes nos SCG em organizações do setor público. Por fim, colabora com os gestores públicos de alto



escalão que têm responsabilidade sobre a adoção de políticas e práticas gerenciais com vista a garantir o cumprimento dos objetivos organizacionais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Nova Gestão Pública (NGP)

De acordo com Lapuente e Van de Walle (2020), as organizações do setor público têm sido reestruturadas em decorrência do conjunto de doutrinas intituladas como Nova Gestão Pública (NPG) que foram introduzidas em diversos países (Felício et al., 2021), inclusive no Brasil, a partir da década de 90 (Melati & Janissek-Muniz, 2020; Oliveira, 2015), com políticas de gestão voltadas para a modernização e a eficiência da máquina estatal brasileira (Oliveira, 2015) e com foco no desempenho (Melati & Janissek-Muniz, 2020) e nos sistemas de controles de gestão (Van Helden & Reichard, 2019).

Estudos recentes, como os de Melo e Mota (2020), Lapuente et al. (2020) e Garengo e Sardi (2020) e Benito, Guillamón e Ríos (2021) apontam que as diretrizes da NGP foram e são uma resposta dos governos à sociedade em repúdio à burocracia tradicional e ao tamanho da máquina estatal com implicações diretas no controle, na transparência, na eficiência e na eficácia (Melo & Mota, 2020; Benito et al., 2021, Van Helden & Reichard, 2019).

O advento da NGP trouxe da iniciativa privada técnicas de gestão consideradas inovadoras, como controle rígido sobre o orçamento, diminuição dos gastos públicos e desperdícios. Isso requer das organizações um rigoroso controle sobre os processos e procedimentos organizacionais, como exemplo as licitações (Felício et al., 2021; Pengsuwan & Choonhaklai, 2017). Ou seja, mais transparência e boas práticas de governança (Benito et al., 2021) e, como exemplo dessas práticas advindas do setor privado, estão os SCG e a gestão de desempenho (Melo & Mota, 2020; Garengo & Sardi, 2021; Van Helden & Reichard, 2019).

Lapuente et al. (2020) confirmaram que entre as práticas de gestão visíveis no funcionamento interno das administrações públicas advindas do setor privado estão os SCG. São definidos como políticas e práticas de gestão, utilizados pelos governos com vistas a impulsionar o desempenho (Otley, 2016; Chenhall, 2003) e decorridos das entregas de serviços públicos de alta qualidade à sociedade (Ibrahimi & Naym, 2019).

Ao pesquisarem um conjunto de entidades públicas marroquinas que implementaram as doutrinas da NGP, Ibrahimi e Naym (2019) revelaram que fatores contingenciais, como tamanho da organização, características da liderança – como a idade – e estratégia, influenciaram diretamente o desempenho das organizações.

Pengsuwan e Choonhaklai (2017) investigaram as implementações da NGP na Tailândia em um estudo de caso junto ao Ministério da Justiça daquele país, mais especificamente a adoção das práticas da avaliação de desempenho e concluíram que não houve comprimento das metas e dos objetivos organizacionais. Esses resultados coadunam com as explicações de Otley (1980) quando afirmam que os objetivos organizacionais são fatores contingenciais e, portanto, influenciam no resultado almejado como os relevados na pesquisa (Pengsuwan & Choonhaklai, 2017).

Por fim, no Brasil (Melati & Janissek-Muniz, 2020), assim como nos países berços da NGP, a exemplo o Reino Unido e Nova Zelândia (Felício et al., 2021; Lapuente & Van de Walle, 2020), as implementações dessas reformas perpassam por ajustes, ponto que



incorpora com as preocupações da Teoria da Contingência, principalmente as relacionadas com questões inerentes aos SCG e o desempenho (Van Helden & Reichard, 2019; Felício et al., 2021; Otley, 2016).

2.2. Sistemas de Controle de Gestão (SCG) no setor público e a adequação aos fatores contingenciais

Para a concretização das mudanças ocorridas no setor público desde os anos 90, práticas e políticas de gestão inovadoras do setor privado foram e são incorporadas a esse setor (Lapuente & Van de Walle, 2020), como os sistemas de controles de gestão (SCG). Além disso, Henri e Wouters (2020) afirmam que os SCG fornecem aos gestores dados confiáveis à tomada de decisão com reflexos diretamente no desempenho das organizações (Otley, 1980), como os mecanismos de controles adotados no cumprimento do orçamento (Lavigne, 2020). Na visão de Verbeeten e Speklé (2015), entre os benefícios dos SCG está o monitoramento sistêmico das metas e dos objetivos estratégicos previamente estabelecidos, como exemplo o planejamento estratégico das organizações (Otley, 1980; Speklé et al., 2021).

Chenhall (2003) pontua que a definição de SCG evoluiu ao longo do tempo, passando de mero fornecedor de informações formais e financeiramente quantificáveis para instrumento de gestão com capacidade de auxiliar os gestores na tomada de decisão. Isso inclui informações financeiras e não financeiras relacionadas ao ambiente externo e interno à organização (Otley, 2016). Destacam-se como exemplo os processos e os procedimentos licitatórios no setor público, baseados na competição e, portanto, nos ditames da NGP (Felício et al., 2021; Van Helden & Reichard, 2019).

A literatura reconhece que os SCG funcionam como pacotes (Otley, 1980; Malmi & Brown, 2008; Bedford, 2020), embora haja poucas pesquisas empíricas de como os mecanismos de controle se combinam (Bedford, 2020), isto é, quando uma prática de controle depende de outra prática de controle para o alcance do desempenho (Choi, 2020).

A abordagem da Teoria da Contingência para o controle e a contabilidade tem por base os argumentos de que não há um sistema universalmente igual para todas as organizações (Felício et al., 2021; Chenhall, 2003; Otley, 2016) e em todos os contextos organizacionais. Portanto, os SCG adotados têm impacto no desempenho, considerando os fatores contingenciais presentes no ambiente em que a organização opera (Felício et al., 2021; Speklé, Verbeeten, & Widener, 2021).

2.3. Fatores contingenciais

A literatura recente define como fatores contingenciais aqueles que, embora sejam do conhecimento dos gestores e influenciem na estrutura e no desempenho das organizações, não podem ser manipulados, como o ambiente (Hadid & Al-Sede, 2021; Felício et al., 2021; Otley, 2016; Bedford, 2020; Malmi & Brown, 2008) que é afetado pelas incertezas (Mnif & Gafsi, 2020).

Otley (1980) indica que os objetivos e as metas organizacionais são variáveis e inerentes ao grau de responsabilidade. Ademais, Hadid & Al-Seyde (2021) são enfáticos ao afirmarem que os SCG em uso nas organizações minimizam os efeitos dessas variáveis sobre a estrutura organizacional e levam as organizações ao desempenho, que no setor público implica a qualidade dos serviços prestados à sociedade (Mnif & Gafsi, 2020).

Chenhall (2003) aponta o ambiente como uma variável relacionada diretamente ao desempenho, especialmente nas organizações do setor público, porque uma de suas características é estimular os gerentes e funcionários de níveis inferiores a agirem conforme o planejamento, as metas e os objetivos, previamente estabelecidos ou em normativos ou no planejamento estratégico (Vogel & Hattke, 2018; Bedford, 2020).

Isso significa um controle hierárquico, ou seja, controle vertical (Van Helden & Reichard, 2019), podendo ainda ser medido de diferentes maneiras, incluindo imposições legais, como as licitações públicas (Felício et al., 2021; Van Helden & Reichard, 2019; Otley, 2016), que estão relacionadas à competição entre os participantes e o ponto doutrinário da NGP (Melo & Mota, 2020; Lapuente et al., 2020; Garengo & Sardi, 2020; Benito et al., 2021).

Já a estrutura organizacional é variável contingencial que corresponde aos diferentes níveis de responsabilidades (Chenhall, 2003), especialmente a liderança de topo que têm a responsabilidade na determinação das políticas e práticas, como a adoção dos SCG, e, portanto, direcionam as organizações ao desempenho (Hadid & Al-Seyde, 2021; Chenhall, 2003). Entre os fatores de medições, encontram-se a idade, o tempo no cargo, a formação, o orçamento, incluindo o cumprimento orçamentário (Hadid & Al-Seyde, 2021; Van Helden, & Reichard, 2019; Felício et al., 2021).

De acordo com Felício et al. (2021) e Lavigne (2020), o tamanho é uma variável contingencial que influencia na estrutura organizacional (características da organização) e com reflexos diretos no desempenho, pois essa variável é influenciada pelo tamanho da força de trabalho, orçamento (Lavigne, 2020; Felício et al., 2021), objetivos (Otley, 1980) e pelo planejamento estratégico, orçamentário e financeiro (Mnif & Gafsi, 2020; Verbeeten & Speklé, 2015; Deschamps, 2019).

Para os fatores processos e tecnologia (Fiirst & Beuren, 2022), um bom exemplo são os estudos de Mikalef, Pateli, Batenburg e van de Wetering (2015), que analisaram o processo de compras de 172 organizações internacionais sob a lente da contingência e apresentam como contribuições a importância de ações de controle para o gerenciamento das entregas. Mikalef et al. (2015) Lou, Ye, Mao e Zhang (2022) enfatizam que a seleção de fornecedores, adquiridos por meio de licitações no setor público, é o melhor mecanismo de controle para medir o fator contingencial tecnologia.

Ademais, Hadid e Al-Seyde (2021), Deschamps (2019) e Felício et al. (2021) afirmam que a variável contingencial tamanho é acompanhada por um aumento na complexidade estrutural da organização, podendo ser medida pela força de trabalho (número de funcionários), tamanho do orçamento, cumprimento do orçamento (Felício et al., 2021; Lavigne, 2020; Deschamps, 2019).

Ibrahimi e Naym (2019) examinaram o desempenho de um conjunto de empresas públicas marroquinas que enfrentavam desafios contínuos em termos de melhoria de desempenho. Para tanto, os gestores públicos desse país têm direcionado os SCGs para a observância de fatores contingenciais, como a estratégia que, na visão de Otley (2016), é uma variável interna que afeta as organizações dependendo de como é usada (Felício et al., 2021), portanto é dita como uma variável contingencial determinante nos SCGs (Felício et al., 2021). Além disso está relacionada ao dos objetivos estratégicos, ou seja, ao atendimento das demandas da sociedade (Van Helden & Reichard, 2019; Nuhu et al., 2019).

Por sua vez, Dobija, Górska, Grossi e Strzelczyk (2019) examinaram quatro organizações prestadoras de serviços educacionais sediadas na Polônia. Os resultados

revelaram divergências entre as universidades públicas e as duas privadas por haver uma pressão social por resultados nas organizações públicas, o que constitui um verdadeiro estímulo para um melhor controle das ações governamentais (Mnif & Gafsi, 2020).

Enfim, os SCG são práticas advindas no setor privado que são essenciais e imprescindíveis nas organizações do setor público, visto que coloca o desempenho no topo das prioridades a serem trilhadas por essas organizações como resposta ao uso eficiente e eficaz dos recursos disponibilizados pela sociedade (Garengo & Sardi, 2021; Felício et al., 2021; Dobija et al., 2019; Mnif & Gafsi, 2020).

2.5. Relação entre desempenho e sistemas de controles de gestão no setor público

Entre as ferramentas de gestão impostas pela NGP estão os SCG como práticas de gerenciamento inovadoras com foco desempenho, e isso implica no uso eficiente dos recursos (Dobija et al., 2020; Garengo & Sardi, 2021; Felício et al., 2021).

Questões inerentes ao desempenho das organizações públicas na atualidade estão no topo das prioridades governamentais (Felício et al., 2021). Além disso, essa performance tem sido descrita por pesquisadores como essencial e imprescindível para a completude das doutrinas da NGP, afirmações reveladas por Garengo e Sardi (2021) ao efetuarem uma revisão bibliométrica sobre desempenho nas organizações do setor público e concluírem que as organizações devem adotar práticas de gestão eficazes, como os SCG, a fim garantir o alinhamento dos objetivos estratégicos e fomentar alta performance.

Por sua vez, Speklé et al. (2021) examinaram a associação entre o desempenho e os SCG adotados por 162 empresas públicas holandesas e constataram que os esforços dos gestores são bastante visíveis. Os objetivos e as metas, entretanto, muitas vezes são listas de sonhos improváveis (Felício et al., 2021), o que torna os resultados difíceis de serem medidos e dificulta os ajustes em decorrência dessa contingência (Otley, 2016).

Os argumentos supracitados coadunam com Felício et al. (2021) que apontam a medição do desempenho como um dos obstáculos a ser vencido pelos gestores públicos em face da ausência de valor econômico (Felício et al., 2021) ditado por regras de mercado. Essa argumentação foi confirmada nas pesquisas de Pengsuwan & Choonhaklai (2017), Dobija et al. (2019), Garengo & Sardi (2021), que investigaram organizações do setor público em contextos diferentes. O primeiro verificou o ministério da justiça tailandês, e a pesquisa dos últimos estudiosos ocorreu em ambientes universitários na França, entretanto os resultados revelaram uma melhoria substancial no desempenho dessas organizações.

Tendo por base os argumentos teóricos apresentados acima, bem como o objetivo proposto que é verificar a relação entre desempenho e os SCG adotados nas organizações do setor público, quando estes levam em consideração os fatores contingenciais, apresenta-se a seguinte proposição de pesquisa (P1): se as diferentes configurações dos sistemas de controle de gestão levam ao desempenho, quando esses sistemas se adequam aos fatores contingenciais, como tamanho (orçamento), liderança (tempo no cargo de reitor), estratégia (objetivos estratégicos), tecnologia, plano de controle e gestão riscos, as licitações e o ambiente interno (cumprimento do orçamento: percentual do gasto).

3. METODOLOGIA



3.1 Desenho da pesquisa

Este estudo tem uma abordagem empírico-analítica e concentra-se em organizações que integram o Poder Executivo Federal do Brasil. Vale frisar que o enfoque apenas ao Brasil tem por base os argumentos teóricos defendidos por Felício et al. (2021) e Verbeeten e Speklé (2015) quando enfatizam que os SCG não podem ser exportados de maneira aleatória ou, melhor dizendo, de país para país ou de organização para organização sem as necessárias adaptações.

O período analisado foi de 2018 a 2020. Esses anos foram escolhidos por corresponderem ao tempo da determinação do Tribunal de Contas da União (TCU) para que as organizações públicas sob sua jurisdição adotassem a partir de 2018 como processos de prestações de contas o relato integrado nos moldes recomendados pelo Conselho Internacional de Relato Integrado (IRC).

3.2 Parâmetros para a seleção da amostra

Para a identificação da amostra, partiu-se do artigo de Felício et al. (2021), que recomendam que as futuras pesquisas sejam realizadas em contexto diferente do estudado (Órgãos integrantes da Administração Direta do Governo Português). Em face dessa recomendação, optou-se no primeiro momento pelas organizações que integram a Administração Indireta do Poder Executivo Federal do Brasil.

Em seguida, considerara-se que a literatura dominante sobre os SCG aponta para a impossibilidade de esses sistemas serem adotados por toda e qualquer organização sem os ajustes necessários (Felício et al., 2021). Ademais, a literatura ainda considera que a aplicabilidade dos SCG somente é possível se considerada as similaridades das rotinas e dos conhecimentos desenvolvidos pelas organizações (Otley, 2016; Chenhall, 2003; Peña & Jorge, 2019; Speklé & Verbeeten, 2014). Além disso, outro ponto considerado foram as contribuições das pesquisas de Guarini et al. (2020) e Dobija et al. (2019) ao apontarem as IES como excelente fonte de pesquisas na área contábil e de gestão, incluindo os SCG e o desempenho. Por fim, com base nas informações colhidas nos relatórios integrados, verificaram-se quais instituições adotam, embora parcialmente, as diretrizes do Decreto n.º 9.203 (2017) que instituiu as políticas e as práticas de governança, riscos, controles e integridade nas organizações públicas brasileiras.

Tendo por base os argumentos elencados acima, optou-se pela Instituições Federais de Ensino Técnico, Tecnológico e Superior (Institutos e Universidades - IFES). A identificação dessas ocorreu a partir do anexo I da Decisão nº 187(2020) do TCU que relacionou as unidades prestadoras de contas (UPCs) no exercício de 2020. Foram identificadas 104 organizações, das quais 45 foram excluídas em razão dos relatórios integrados estarem indisponíveis. Logo, a amostra final é composta de 59, autarquias e fundações vinculadas ao Ministério da Educação (MEC) que juntas tiveram um orçamento total atualizado, e despesas empenhadas em torno de 37% destinados ao MEC, conforme a Figura 1.

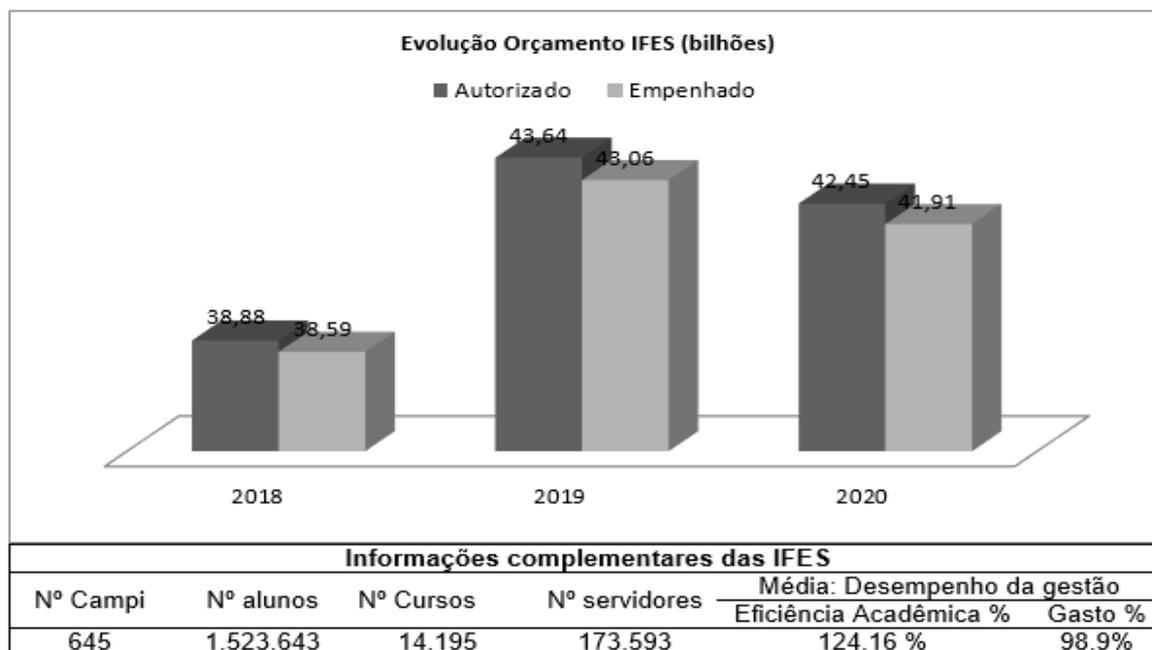


Figura 1. Evolução orçamentária IFES (bilhões).

Fonte: Elaborado pelas autoras a partir do Anexo I da Decisão nº 187(2020) do TCU

Os dados foram recolhidos dos relatórios integrados (RIs) que estão disponíveis nos sites oficiais de cada organização no link Transparência e Prestações de contas, Plataforma Nilo Peçanha e Portal da transparência do governo federal. Além disso, capturaram-se as informações dos links dados abertos e acesso à informação em casos de informações ausentes nos RIs. O recolhimento dos dados aconteceu nos meses de agosto a outubro de 2021.

3.3 Condições causais (variáveis) selecionadas para o estudo

De acordo com a revisão da literatura, foram selecionadas como condições causais o tamanho, liderança, estratégia, tecnologia: planos de controles e gestão de riscos, além do ambiente interno. Na Figura 2 consta, de forma detalhada, os parâmetros a serem medidos pelo *fsQCA*.

O tamanho é calculado a partir do orçamento disponível como proxy aos desafios a serem enfrentados pelos gestores em face de fatores contingenciais, a exemplo dos déficits orçamentários, redução ou extinção de financiamento governamental, pressões políticas, ajustes fiscais e pressões sociais por desempenho. Portanto, a variável contingencial (condição causal) tamanho é inerente à organização, e o viés de análise está relacionado ao ambiente externo (Felício et al., 2021; Lavigne, 2020; Van Helden & Reichard, 2019; Nuhu et al., 2019; Deschamps, 2019).

A liderança é calculada a partir do tempo no cargo de reitor e como fator determinante para os SCG e o desempenho, como a determinação para implementação dos planos de controle e gestão de risco, visto no decreto n.º 9.203/2017 (Felício et al., 2021).

A estratégia visa suprir uma lacuna no setor público, porque no setor privado é estudada há muito tempo, além disso está relacionada ao cumprimento dos objetivos, adaptações nos SCG (Felício et al., 2021; Van Helden & Reichard, 2019; Nuhu et al., 2019; Otley, 2016).

Embora o cumprimento do orçamento esteja relacionado ao ambiente interno, este representa uma *proxy* em face aos desafios enfrentados pelos gestores, como as pressões sociais e déficits orçamentários (Felício et al., 2021; Deschamps, 2019).

A tecnologia (plano de controle e gestão de riscos, as licitações) também visa suprir uma lacuna do setor público que vem sendo solicitada pela literatura recente (Felício et al., 2021; Fiirst & Bueren, 2021; Mikalef et al., 2015). Além disso, Lou et al. (2022) afirmam que a seleção de fornecedores (licitações) representa um excelente mecanismo de controle e que impacta no desempenho das organizações.

Condições causais	Mecanismos de controles usados para medição	Principais autores
Tamanho	Orçamento atualizado das IFES, período de 2018 a 2020.	Felício et al., 2021; Lavigne, 2020; Van Helden & Reichard, 2019; Nuhu et al., 2019; Deschamps, 2019.
Liderança	Tempo no cargo de reitor, desde a nomeação até o término do mandato, inclusive a recondução, se houver.	Felício et al., 2021.
Ambiente interno	Percentual do gasto (razão entre o orçamento atualizado e as despesas empenhadas).	Felício et al., 2021; Deschamps, 2019.
Tecnologia: Plano de controle e gestão de riscos	Quantidades de licitações realizadas nos anos de 2018 a 2020.	Felício et al., 2021; Fiirst & Bueren, 2021; Mikalef et al., 2015; Lou et al., 2022.
Estratégia	Relatório de monitoramento sistêmico do planejamento estratégico, indicados nos relatórios integrados das IFES	Felício et al., 2021; Van Helden & Reichard, 2019; Nuhu et al., 2019; Otley, 2016.

Figura 2: Condições causais selecionadas.

Fonte: Elaborada pelas autoras.

De acordo com Bairral et al. (2015), na administração pública brasileira, temas como controle e desempenho são abordados em reiterados normativos, como a Lei das Finanças Públicas, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que instituiu controles internos rígidos com vista a garantir o desempenho satisfatório das políticas públicas, entretanto não há uma uniformidade de indicadores de desempenho entre as organizações. Por conseguinte, no presente estudo o desempenho é definido como eficiência acadêmica, indicador determinado pelo TCU, às instituições federais de ensino (Universidades e Institutos).

3.4 Método para tratamento dos dados no fsQCA



O presente estudo emprega a técnica metodológica conhecida como Análise Comparativa Qualitativa *fuzzy-set* (*fsQCA*) que é baseada na teoria dos conjuntos e usa aplicações na álgebra booleana e na teoria dos conjuntos difusos, pois permite uma análise detalhada de como as condições causais contribuem com o resultado esperado (Fiss, 2011; Woodside, 2013). Ademais, é um método orientado para as condições causais com resultado através de um dos vários caminhos configuracionais possíveis (Papas & Woodside, 2021).

A literatura aponta, também, que essa metodologia vem sendo usada por pesquisas quantitativas (Papas & Woodside, 2021), a exemplo dos estudos de Felício et al. (2021). Acrescenta-se ainda os argumentos de Lou et al. (2022) quando afirmam que o *fsQCA* “rompe a divisão entre análise qualitativa e quantitativa”, pois combina “análises qualitativas e quantitativas” tendo como foco o conjunto teórico em vez de apenas análises baseadas em regressão.

A análise comparativa qualitativa por conjunto difuso (*fsQCA*) é adequada para o estudo por ser um método alternativo aos métodos de análise de regressão linear convencionais, permitir analisar as questões de pesquisa em profundidade em termos configuracionais e ter impacto prático, visto que identifica os vários caminhos a serem seguidos pelos gestores das organizações e é orientado para os casos que possuem grau de pertencimento nos conjuntos, variando entre 0 e 1. Além disso, determina a relação de necessidade e suficiência dentro do conjunto de casos estudados (Fiss, 2011; Woodside, 2013).

A análise comparativa qualitativa *fsQCA* é uma metodologia baseada em conceitos e terminologias próprias, que possibilitam aos pesquisadores a correta interpretação dos resultados. Assim, o primeiro conceito com o qual o *fsQCA* lida é a consistência que corresponde à proporção de casos em que um conjunto exibe o resultado (Bedford et al., 2016). Por exemplo, se em uma amostra tem 10 casos observáveis empiricamente com a combinação (A.B) 9 apresentam condições causais necessárias ao resultado e apenas 1 não apresenta, então a consistência é igual a 0,9. Além disso, a consistência tem semelhança ao p-valor ou correlação (Bedford et al., 2016) nos métodos estatísticos tradicionais. Neste estudo, o índice de consistência para a aceitabilidade dos resultados é de 0,80.

A cobertura se define como o percentual de casos que é representado pelas combinações de condições causais (Fiss, 2011), logo uma solução de cobertura de 0,869783 consiste em dizer que as combinações de condições causais respondem a 87% dos casos analisados. Ademais, a cobertura é semelhante ao R^2 dos métodos estatísticos convencionais (Bedford et al., 2016). Já a cobertura única corresponde à cobertura de cada combinação suficiente em relação ao resultado, enquanto a cobertura bruta corresponde ao percentual de responsabilidade de cada configuração no resultado (Fiss, 2011; Woodside, 2013; Pappas & Woodside, 2021).

Por fim, entre os conceitos de suma importância para o *fsQCA* está a condição necessária, o que ocorre quando o resultado não ocorre na ausência desta condição causal (Lou et al., 2022; Pappas & Woodside, 2021).

Seguindo as orientações de Felício et al. (2021), Fiss (2011), Woodside (2013) e Pappas e Woodside (2021), reitera-se que este estudo define o corte para aceitabilidade da condição necessária ou da combinação de várias condições necessárias em uma consistência de valor igual ou superior a 0,80.

Foi definido para o estudo um limite de frequência de 1, o que possibilita “capturar 89% dos casos” (Lou et al., 2022). Também foi confirmado se a redução proporcional de valor de inconsistência (PRI) estava coerente com a literatura recente (Felício et al., 2021; Pappas & Woodside, 2021; Lou et al., 2022).

A condição de suficiência é aquela que na sua presença o resultado sempre ocorre (Pappas & Woodside, 2021). Assim, no presente estudo a condição de suficiência é satisfeita quando a consistência for maior ou igual a 0,80 (Felício et al., 2021; Fiss, 2011; Pappas & Woodside, 2021; Woodside, 2013).

Os resultados do *fsQCA* são apresentados ao se usar a seguinte conotação: os círculos pretos (●) indicam a presença de uma condição causal associada ao desempenho; os círculos riscados (⊗) indicam a ausência dessas condições; e os espaços em branco significam “não importa” (Woodside, 2016; Fiss, 2011; Pappas & Woodside, 2021).

4. ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Calibração de resultados e condições causais

De acordo com Fiss (2011) e Woodside (2013), a abordagem do *fsQCA* requer que os dados brutos coletados para o estudo sejam calibrados, procedimento que consiste na determinação do grau de adesão ou de pertencimento que cada organização pesquisada tem no conjunto. A calibração é um procedimento de transformação dos dados brutos coletados das IFES em conjunto *fuzzy* (Bedford et al., 2016).

O método de calibração selecionado foi o método direto recomendado por (Felício et al., 2021; Fiss, 2011; Woodside, 2013; Pappas & Woodside, 2021), porque permite a especificação de três limiares: a) não associação total (valor = 0,00); b) ponto de cruzamento (valor = 0,50); e c) associação total (valor = 1,00). É oportuno frisar que o *fsQCA* possui também o método indireto de calibração, embora esse não esteja sendo recomendado nos estudos recentes (Pappas & Woodside, 2021).

No presente estudo, a definição dos três limiares (Pappas & Woodside, 2021) orienta o uso de percentis na determinação de calibração. Portanto, os percentis adotados neste estudo foram os propostos por Fiss (2011), Felício et al. (2021) e Pappas e Woodside (2021), de 5%, 50% e 95%. Além disso, neste estudo, seguindo Felício et al. (2021) a nomenclatura dos limiares adotados são: a) totalmente fora (5%); b) ambiguidade máxima (50%); e c) totalmente dentro (95%), conforme mostrado na Tabela 1.

Tabela 1: Calibração para resultados e condições causais

Condições causais	Sigla	Limiares		
		Totalmente fora (5%)	Ambiguidade máxima (50%)	Totalmente dentro (95%)
Tamanho ¹	SIZE	125,510	482,340	1849,980
Liderança ²	LEADER	2,000	4,000	8,000
Ambiente Interno ³	GESTÃO	0,941	0,991	1,00
Tecnologia: Plano de controles e gestão de riscos ⁴	MGRISK	40,300	185,000	1138,700
Estratégia ⁵	STRATEGY	0,00		1,00

¹Valores em bilhões de reais, Orçamento atualizado. Anos 2018-2020. ²Tempo no cargo (Reitores). ³Cumprimento do orçamento (razão entre orçamento atualizado despesas empenhadas – Anos 2018-2020). ⁴Números de licitações realizados no período de 2018 a 2020. ⁵Variáveis discretas: Os RIs relatam o monitoramento dos objetivos estratégicos, se positivo (1), em contrário (0).
Fonte: Dados da pesquisa.

Deste modo, os percentis foram usados como limiares no *software fsQCA*. Seguindo Pappas e Woodside (2021), em artigo de tutoria, os cálculos dos percentis foram realizados no software estatístico *SPSS*. Para calibração dos resultados constantes na Tabela 1, utilizou-se o pacote de software *fsQCA* 3.0 disponível no site compass.org/software. Seguindo as recomendações de Felício et al. (2021), os valores calibrados igual 0,5 foram substituídos por 0,499.

O *fsQCA* possibilita a identificação das configurações causais ou das combinações de configurações causais que levam as organizações pesquisadas ao desempenho ou ausência de desempenho. Para tanto, os resultados estão consolidados nas Tabelas 2, 3 e 4 analisadas de forma detalhada a seguir.

4.2 Resultados revelados pelo fsQCA – Análise empírica

4.2.1 Análises de condições necessárias

Seguindo os passos do *fsQCA*, a primeira análise é a identificação das condições necessárias para a presença ou ausência de desempenho nas organizações pesquisadas. Para tanto, foi definido no presente estudo que uma condição é considerada necessária quando a consistência for igual ou superior a 0,80. Neste contexto, observa-se na Tabela 2 a presença de três condições com consistência maior que 0,80. Portanto, o tamanho, a estratégia e a tecnologia são condições necessárias ao desempenho das organizações pesquisadas.

Tabela 2: Resultado do *fsQCA* – Condições necessárias ao desempenho

Condições causais	Consistência	Cobertura
Tamanho (Orçamento)	0,923	0,766
Liderança (Tempo no Cargo de Reitor)	0,645	0,652
Estratégia (cumprimento dos objetivos estratégicos)	0,922	0,655
Tecnologia: Plano de controles e gestão de riscos (licitações)	0,924	0,716
Ambiente interno (cumprimento do orçamento)	0,259	0,980

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda na Tabela 2 acima, observa-se a existência de combinações de condições com cobertura de 0,980, e isto significa dizer que 98% das combinações de condições causais formadas pelo ambiente interno estão presentes ou ausentes nos casos analisados. Esse resultado é reforçado por Fiss (2011) ao afirmarem que a cobertura representa o percentual de casos representado pelas combinações de condições causais.

4.2.2. Análises de condições suficientes

Na sequência, são analisadas as condições causais suficientes para o desempenho: eficiência acadêmica. Para tanto, adotou-se a solução intermediária, embora as soluções completas e parcimoniosas no presente estudo sejam exatamente iguais à

solução intermediária. Assim, as Tabelas 3 e 4 mostram dez soluções (caminhos) configuracionais para a presença e ausência de desempenho: eficiência acadêmica.

Como já identificado na metodologia, nesta pesquisa o ponto de corte para aceitabilidade dos resultados ocorrerá quando o valor da consistência (solução de consistência) for igual ou superior a 0,80. Portanto, observa-se na Tabela 3 que a solução de consistência é 0,84 (0,84205) enquanto a solução de cobertura é de 87% (0,86978). Logo, este resultado mostra seis configurações para a presença de desempenho: eficiência acadêmica.

Deste modo, iniciam-se as análises das configurações específicas que levam ao resultado, ou seja, ao desempenho: eficiência acadêmica. Para tanto, relembram-se alguns conceitos, como o da consistência individual (caminhos) que mede o grau em que essas configurações são subconjunto do resultado conforme Woodside (2013), Fiss (2011), Pappas e Woodside (2021). Já a cobertura bruta indica até que ponto as configurações são responsáveis pelo resultado (Woodside, 2013; Fiss, 2011). A cobertura única é o indicador que mede o percentual de associação no resultado, como o de 12% (0,12081), que representa a participação cada configuração.

Tabela 3. Análise de condições suficientes

Condições causais	S1	S2	S3	S4	S5	S6
Tamanho (Orçamento)			⊗	●	●	●
Liderança (Tempo no cargo de reitor)			⊗		⊗	
Estratégia (cumprimento dos objetivos estratégicos)		⊗		●		●
Tecnologia: Plano de controle e gestão de riscos (licitações)	⊗	⊗		●	●	●
Ambiente interno: Cumprimento do orçamento, percentual do gasto.	⊗	⊗	⊗			
Cobertura bruta	0,49735	0,40123	0,43621	0,23985	0,35008	0,27483
Cobertura única	0,05614	0,08406	0,01116	0,02351	0,01528	0,12081
Consistência	0,64604	0,48750	0,70869	0,81437	0,81855	0,84310
Solução de cobertura	0,86978					
Solução de consistência	0,84205					

Os círculos pretos (●) indicam a presença de uma condição causal associada ao alto desempenho, enquanto os círculos riscados (⊗) indicam a ausência de condições causais. Espaços em branco significam “não importa”.

Fonte: Dados da pesquisa.

As soluções 1, 2, 3, 4, 5 e 6, constantes na Tabela 3 acima, representam os caminhos que levam as organizações pesquisadas ao desempenho: eficiência acadêmica. A solução S6 releva que 27% (0,274838) do desempenho das organizações analisadas são afetados positivamente com essa configuração, porque a consistência individual revelada é igual a 0,84 (0,84310), valor superior ao ponto de corte da consistência que é de 0,80.

Os resultados revelados sugerem, portanto, que as lideranças dessas organizações precisam melhorar o ajustamento dos SCG em face das contingências evidenciadas nos seus ambientes operacionais e nas estruturas organizacionais.

É oportuno frisar que as condições causais (combinações e/ou configurações) são formadas pelo tamanho (orçamento), estratégia (cumprimento dos objetivos estratégicos) e plano de controle e gestão de riscos (licitações).

Além disso, esses resultados são robustos segundo Nuhu et al. (2019), Otlely (2016), Lavigne (2020), Felício et al. (2021), Fiirst e Bueren (2021); Mikalef et al. (2015), Lou et al. (2022) que destacam a importância da liderança em manter os SCG alinhados com os fatores contingenciais (Benito, et al., 2021), visando a maximização do desempenho (Felício et al., 2021)

A solução S5 da Tabela 3 acima indica que 35% (0,35008) das organizações analisadas obtém desempenho de eficiência acadêmica. Esta conclusão está confirmada pelo valor da consistência individual (caminho) que é 0,82 (0,818557).

Isso revela os esforços da liderança em adotarem boas práticas de gestão, ou seja, os resultados mostraram um melhor ajustamento dos SCG às contingências entre o ambiente operacional e a estrutura de cada organização. Hadid e Al-Seyde (2021) afirmam que os SCG minimizam os riscos e influenciam positivamente no desempenho.

No presente ponto, as configurações e/ou combinações são formadas pelas condições causais pelo tamanho (orçamento), liderança (tempo no cargo de reitor) e plano de controle e gestão de riscos, assim pelos resultados é possível inferir ações de controle e riscos mais proativas por parte da liderança.

A solução S4 revela que 24% (0,239859) das organizações analisadas apresentam desempenho de eficiência acadêmica. Para tanto, os gestores dessas organizações devem reforçar as estratégias com vistas a garantir que os SCG sejam melhor ajustados diante dos fatores contingenciais provenientes do ambiente e da estrutura de cada organização.

Essa conclusão é sustentada pelo valor da consistência que é de 0,81 (0,814371). Os resultados sugerem a necessidade de mais esforços da liderança para manter os SCG melhor ajustados em face das contingências existentes.

Esse argumento é corroborado por Lavigne (2020) ao afirmar que os dirigentes máximos das organizações públicas são responsáveis por transmitir aos liderados a cultura de controle de gestão, modernizar a governança e garantir o uso eficiente dos recursos públicos (Van Helden & Reichard, 2019). Ademais, Felício et al. (2021) sugerem que os gerentes de topo devem decidir sobre as diferentes configurações de sistemas de controles de gestão.

Os resultados revelados nas soluções S1, S2 e S3 na Tabela 3 não serão analisados, uma vez que os valores de consistência individual são inferiores a 0,80, ponto de corte da consistência definido para o estudo.

Tais soluções apresentam consistência inferior ao valor mínimo recomendado que é de 0,75 (Woodside, 2013; Fiss, 2011; Pappas & Woodside, 2021). Ademais, usam-se os ensinamentos de Woodside (2013) para dizer que o índice de consistência é análogo à correlação e que a cobertura é análoga ao R^2 dos métodos estatísticos convencionais.

Na Tabela 4 observa-se que a solução de consistência é inferior ao ponto de aceitabilidade, pois tem valor igual a 0,76 (0,7569), entretanto é superior à consistência mínima (0,75) recomendada por Woodside (2013) e Fiss (2011) e Pappas e Woodside (2021). Além disso, ainda que a solução de cobertura seja 69% (0,693755), este resultado mostra quatro configurações para a ausência de desempenho de eficiência acadêmica.

Observa-se a S4 que sugere 46% (0,461970) das organizações apresenta ausência de desempenho. Essa conclusão é aceita pelo índice de consistência apresentado

pelas configurações que é de 0,80 (0,80314), porque a consistência individual apresentada no resultado tem valor igual ao ponto de corte definido para o estudo que é de 0,80.

Esses resultados são reforçados por Felício et al. (2021) ao afirmarem que as organizações devem efetuar as adaptações necessárias nos SCG em face das contingências evidenciadas entre o ambiente operacional e a estrutura ou terão dificuldades para cumprir seus objetivos (Chenhall, 2003; Otley, 2016; Felício et al., 2021).

Tabela 4. Análise de condições suficiente – ausência de desempenho

Ausência de desempenho: eficiência acadêmica				
Condições causais	S1	S2	S3	S4
Tamanho (orçamento)		⊗		⊗
Liderança (tempo no cargo)			●	●
Estratégia (planej. estratégico)	⊗	⊗	⊗	
Políticas de controle e gestão de riscos: licitações	⊗			●
Ambiente interno: cumprimento do orçamento)	⊗	⊗	⊗	⊗
Cobertura bruta	0.383507	0.413931	0.449960	0.461970
Cobertura única	0.047638	0.009207	0.041233	0.149720
Consistência	0.723565	0.770492	0.678334	0.803140
Solução de cobertura		0.693755		
Solução de consistência		0.756937		

Os círculos pretos (●) indicam a presença de uma condição causal associada ao alto desempenho. Enquanto, os círculos riscados (⊗) indicam a ausência de condições causais. Espaços em branco não importa.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que a solução S2 indica que 41% (0,413931) das organizações pesquisadas não apresentam desempenho. Contudo, a consistência individual tem valor igual a 0,77, superior ao valor mínimo sugerido por Woodside (2013), Fiss (2011) e Pappas & Woodside (2021), que é de 0,75. Isto significa dizer que as organizações que utilizam essa configuração terão dificuldades para ter um desempenho satisfatório, ou melhor, uma prestação de serviços de qualidade (Lavigne, 2020).

Felício et al. (2021) ressaltam a importância e a relevância de os gestores públicos encontrarem combinações adequadas dos SCG que levem as organizações ao desempenho, logo ao uso eficiente dos recursos públicos (Benito et al., 2021).

Por fim, as soluções S1 e S3 não serão analisadas, pois os valores de consistência individual são inferiores a 0,80, ponto de corte da consistência no presente estudo, uma vez que essas soluções apresentam consistência inferior ao valor mínimo recomendado que é de 0,75 (Woodside, 2013; Fiss, 2011; Pappas & Woodside, 2021). Ressaltam-se, ainda, as informações de Woodside (2013) de que a consistência é análoga à correlação e a cobertura é análoga ao R^2 dos métodos estatísticos convencionais.

5. DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Com base na literatura foi formulada a seguinte proposição: as diferentes configurações dos sistemas de controle de gestão, quando esses se ajustam aos fatores contingenciais, como tamanho (orçamento), tempo no cargo (características da liderança),



estratégia (planejamento estratégico), plano de controle e gestão de riscos em licitações e ambiente interno (cumprimento do orçamento), levam as organizações públicas ao desempenho.

Os resultados revelados pelo *fsQCA*, mostrados nas Tabelas 3, 4 e 5, indicam que por intermédio das diferentes configurações é possível as organizações alcançarem resultados superiores aos estabelecidos previamente e, assim, entregam os serviços demandados pela sociedade.

Os achados analisados acima para presença e ausência de desempenho das organizações pesquisadas são consistentes com a vasta literatura sobre a teoria da contingência (Otley, 1980; Otley, 2016; Chenhall, 2003; Speklé et al., 2021).

Percebe-se que também estão alinhados aos estudos de Ibrahim e Naym (2019), que realizaram uma pesquisa em empresas públicas marroquinas, no âmbito dos SCG na perspectiva da Teoria da Contingência e concluíram que os fatores contingenciais tamanho da organização, liderança e estratégia influenciaram positivamente no desempenho daquelas organizações.

É possível observar na Tabela 3 que as condições causais tamanho (orçamento), estratégia (monitoramento de objetivos) e políticas de controle e gestão de riscos (licitações) apresentam consistência superior a 0,9, conforme a vasta literatura do *fsQCA*, como a de Woodside (2013) e Fiss (2011) que afirmam que o índice de consistência superiores a 0,9 é ideal quando as análises forem para confirmar alto desempenho em qualquer organização (Woodside, 2013; Fiss, 2011; Pappas & Woodside, 2021). Portanto, com fundamento nesse argumento, é possível concluir que o desempenho das organizações pesquisadas é afetado positivamente por essas configurações (Deschamps, 2019; Lavigne, 2020; Van Helden et al., 2019; Felício et al., 2021), ou seja, está relacionado aos SCG.

Os resultados revelados na solução S6, conforme Tabela 4, complementam os argumentos do parágrafo anterior, porque as configurações inerentes a essa solução são formadas pelas condições causais tamanho (orçamento), estratégia (objetivos estratégicos) e políticas de controle e gestão de riscos (licitações). Assim, diante desses achados, é possível confirmar a existência da relação entre o desempenho e os SCG das organizações examinadas.

Nas Tabelas 4 e 5 estão reveladas a existência de diferentes configurações provenientes dos diversos sistemas de controles que levam em consideração as características das organizações, ou seja, os fatores contingenciais, como a liderança, afirmação que é reforçada por Felício et al. (2021). Portanto, a proposição 1 está fundamentada nos argumentos acima exarados.

Por fim, os resultados do *fsQCA* revelaram que os sistemas de controle de gestão são essenciais e imprescindíveis para as organizações, visto que possibilitam o alcance do desempenho. Além disso, tais sistemas não são operacionalizados de maneira isolada, fortalecendo os estudos defendidos por vários autores, entre esses Malmi & Brown (2008), Bedford (2020) e Lou et al. (2022), que abordam a importância dos sistemas de controle por pacotes.



CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo tem como objetivo analisar a relação entre o desempenho, definido com eficiência acadêmica e os SCG adotados nas organizações do setor público, quando esses, se ajustam aos fatores contingenciais.

Para a análise empírica dos dados adotou-se a técnica metodológica análise comparativa qualitativa (fsQCA), que é uma técnica baseada na teoria dos conjuntos em aplicações da lógica booleana (Woodside, 2013; Fiss, 2011).

Os resultados relevaram relação entre os SCG e o desempenho (eficiência acadêmica), confirmando os resultados da pesquisa de Felício et al. (2021), que examinou organizações do setor público português.

A pesquisa visa contribuir para a literatura dedicada aos sistemas de controles de gestão adotados em organizações do setor público, com vista a garantir o aprimoramento das atividades gerenciais ao utilizar a técnica de Análise Comparativa Qualitativa fuzzy-set (fsQCA), ao examinar as configurações das condições causais e/ou combinações existentes nos SCG em organizações do setor público.

Também contribui com o debate sobre a remodelagem das organizações do setor público, intitulada de NGP. E, do ponto de vista prático, visa contribuir com os gestores da alta gestão nas organizações públicas.

As limitações dizem respeito à falta de transparência pública, apesar dos esforços do governo brasileiro para melhorá-la, inclusive com normas específicas. De acordo com Bairral et al. (2015), a informação deveria ser completa, de fácil entendimento, acessível, comparável com outros períodos, o que significa responsabilização pela aplicação dos recursos públicos, pelas escolhas dos SCG e pelo dever de prestar contas sobre o desempenho da gestão perante o cidadão. Essas explicações são ratificadas pelo TCU quando da determinação da adoção do relato integrado.

Para futuras pesquisas, destacam-se as seguintes questões: a) ampliação da amostra para outras entidades do setor público, inclusive em outras esferas de governo; b) aumentar o número de variáveis, incluindo a força de trabalho como variável de desempenho; c) a receita corrente líquida como variável de desempenho.

REFERÊNCIAS

- Bairral, MADC, Silva, AHC, & Alves, FJDS (2015). *Transparência pública no setor público: uma análise dos relatórios de gestão pública 2010 no ano de setor público*, 49, 643-65.
- Bedford, D. S. (2020). Conceptual and empirical issues in understanding management control combinations. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101187.
- Bedford, D. S., Malmi, T., & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical-analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28.
- Benito, B., Guillamón, M. D., & Ríos, A. M. (2021). Transparency and efficient management in local governments. *Cities*, 115, 103234.

- 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(2-3), 127-168.
- Choi, J. W. (2020). Studying and: a perspective on studying the interdependence between management control practices. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101188).
- Decisão Normativa TCU n.187, 09 de setembro de 2020 (2020). Divulga a relação das unidades prestadoras de contas (UPC), na forma do disposto no art. 9º, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa-TCU 84, de 22 de abril de 2020 Brasília – DF. Disponível em: <https://www.gov.br/infraestrutura/pt-br/aceso-a-informacao/transparencia-e-prestacao-de-contas/decisao-normativa-no-187-2020-tcu-divulga-a-relacao-das-upcs-e-estabelece-elementos-de-conteudo-do-rg-2020.pdf/view>
- Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017 (2017). Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília. DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm
- Deschamps, C. (2019). Stages of management control in a large public organization: from top to frontline managers. *Journal of Management Control*, 30(2), 153-184.
- Dobija, D., Górska, A.M., Grossi, G. and Strzelczyk, W. (2019). Rational and symbolic uses of performance measurement: Experiences from Polish universities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(3), 750-781.
- Felício, T., Samagaio, A., & Rodrigues, R. (2021). Adoption of management control systems and performance in public sector organizations. *Journal of Business Research*, 124, 593-602.
- Fiss, P. C. (2011). Building better causal theories: A fuzzy set approach to typologies in organization research. *Academy of Management Journal*, 54(2), 393-420.
- Fiirst, C., & Beuren, I. M. (2022). Influência de fatores contingenciais no desempenho socioeconômico de governos locais. *Revista de Administração Pública*, 55, 1355-1368.
- Garengo, P., & Sardi, A. (2021). Performance measurement and management in the public sector: state of the art and research opportunities. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 70(7), 1629-1654.
- Guarini, E., Magli, F. and Francesconi, A. (2020). Academic logics in changing performance measurement systems: An exploration in a university setting. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 17(1), 109-142.
- Hadid, W., & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50, 100725.

- Henri, J. F., & Wouters, M. (2020). Interdependence of management control practices for product innovation: The influence of environmental unpredictability. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101073.
- Ibrahimi, M., & Naym, S. (2019). The contingency of performance measurement systems in Moroccan public institutions and enterprises. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 613-632.
- Lavigne, L. (2020). Management control in local public administrations in France—Typological construction and organizational determinants—the case of large intermunicipalities. *Public Organization Review*, 20(3), 563-583.
- Lapuate, V., & Van de Walle, S. (2020). The effects of new public management on the quality of public services. *Governance*, 33(3), 461-475.
- Lapuate, V., Suzuki, K., & Van de Walle, S. (2020). Goats or wolves? Private sector managers in the public sector. *Governance*, 33(3), 599-619.
- Lou, Z., Ye, A., Mao, J., & Zhang, C. (2022). Supplier selection, control mechanisms, and firm innovation: Configuration analysis based on fsQCA. *Journal of Business Research*, 139, 81-89.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Melati, C., & Janissek-Muniz, R. (2020). Governo inteligente: análise de dimensões sob a perspectiva de gestores públicos. *Revista de Administração Pública*, 54, 400-415.
- Melo, A.I. and Mota, L.F. (2020), Public sector reform and the state of performance management in Portugal: is there a gap between performance measurement and its use? *International Journal of Public Sector Management*, 33(6/7), 613-627.
- Mikalef, P., Pateli, A., Batenburg, R. S., & van de Wetering, R. (2015). Purchasing alignment under multiple contingencies: a configuration theory approach. *Industrial Management & Data Systems*, 115(4), 625-645.
- 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.
- Nuhu, N. A., Baird, K., & Appuhami, R. (2019). The impact of management control systems on organisational change and performance in the public sector: The role of organisational dynamic capabilities. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 15(3), 473-496.
- Oliveira, D. A. (2015). Nova gestão pública e governos democrático-populares: contradições entre a busca da eficiência e a ampliação do direito à educação. *Educação & Sociedade*, 36, 625-646.



- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In *Readings in accounting for management control*. Springer, Boston, MA.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Pappas, I. O., & Woodside, A. G. (2021). Fuzzy-set Qualitative Comparative Analysis (fsQCA): Guidelines for research practice in Information Systems and marketing. *International Journal of Information Management*, 58, 102310.
- Peña, J. A., & Jorge, M. L. (2019). Examining the amount of mandatory non-financial information disclosed by Spanish state-owned enterprises and its potential influential variables. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 534-555.
- Pengsuwan, P., & Choonhaklai, S. (2017). The procedure and consequences of performance agreement as a tool of new public management: A case study in the Thai Ministry of Justice. *Kasetsart Journal of Social Sciences*, 38(3), 218-225.
- Speklé, R. F., Verbeeten, F. H., & Widener, S. K. (2021). Nondyadic control systems and effort direction effectiveness: Evidence from the public sector. *Management Accounting Research*, 54, March, 100769.
- Speklé, R. F., & Widener, S. K. (2020). Insights on the use of surveys to study management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101184.
- Speklé, R. F., & Verbeeten, F. H. (2014). The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance. *Management Accounting Research*, 25(2), 131-146.
- Van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Management control and public sector performance management. *Baltic Journal of Management*, 14(1), 158-176.
- Verbeeten, F. H., & Speklé, R. F. (2015). Management control, results-oriented culture and public sector performance: Empirical evidence on new public management. *Organization studies*, 36(7), 953-978.
- Vogel, R., & Hattke, F. (2018). How is the use of performance information related to performance of public sector professionals? Evidence from the field of academic research. *Public Performance & Management Review*, 41(2), 390-41.
- Woodside, A. G. (2013). Moving beyond multiple regression analysis to algorithms: Calling for adoption of a paradigm shift from symmetric to asymmetric thinking in data analysis and crafting theory. *Journal of Business Research*, 66(4), 463-472.