

PERCEPÇÃO DOS GESTORES QUANTO AOS CONTROLES INTERNOS APÓS A IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA FUNDAÇÃO DE APOIO GOIANA

MANAGERS' PERCEPTION OF INTERNAL CONTROLS AFTER CONTROLLER IMPLEMENTATION: A CASE STUDY IN A SUPPORT FOUNDATION IN GOIANA

Lúcio de Souza Machado

Universidade Federal de Goiás - UFG

E-mail: luciosouzamachado@gmail.com

Victoria de Souza da Silva

Universidade Federal de Goiás - UFG

E-mail: souzasouza@discente.ufg.br

Recebido em: 17 de janeiro de 2025

Publicado em: 28 de março de 2025

RESUMO

O objetivo geral da pesquisa é analisar de que maneira a implantação da controladoria, em uma organização do terceiro setor, contribuiu para a melhoria dos controles internos na percepção dos gestores ou membros da governança. Para alcançar esse objetivo foi realizado um estudo de caso em uma fundação de apoio goiana, empregando-se como técnica a entrevista semiestruturadas, depois que o processo foi aprovado por comitê de ética de uma universidade pública. Foram entrevistados quatro gestores, cujas falas foram gravadas, transcritas, organizadas e analisadas, com emprego da técnica de análise de conteúdo. Os resultados encontrados destacam a importância estratégica da controladoria na adaptação de ferramentas e normativas específicas para o terceiro setor, como exemplo: *Compliance* e *Check-list*. A visão dos gestores sobre os controles internos, com a atuação da controladoria, é sustentada por evidências consistentes de impactos positivos na eficiência, conformidade e transparência. Assim, conclui-se que a controladoria tem um impacto positivo na estrutura dos controles internos, com seus aprimoramentos.

Palavras-Chave: Controle interno; Controladoria; Terceiro Setor; Fundações de apoio.

ABSTRACT

The general objective of the research is to analyze how the implementation of controllership, in a third sector organization, contributed to the improvement of internal controls in the perception of managers or members of governance. To achieve this objective, a case study was carried out in a support foundation in Goiás, using semi-structured interviews as a technique, after the process was approved by the ethics committee of a public university. Four managers were interviewed, whose speeches were recorded, transcribed, organized and analyzed, using the content analysis technique. The results found highlight the strategic importance of controllership in adapting specific tools and regulations for the third sector, such as: *Compliance* and *Check-list*. The managers' view on internal controls, with the actions of controllership, is supported by consistent evidence of positive impacts on efficiency, compliance and transparency. Thus, it is concluded that controllership has a positive impact on the structure of internal controls, with its improvements.

Keywords: Internal control; Controllership; Third sector; Support Foundations.

1 Introdução

As entidades sem fins lucrativos são instituições privadas de interesse público que auxiliam o governo estatal na implementação de políticas públicas, por exemplo de natureza social (Silva, Soares & Casagrande, 2019). O terceiro setor é composto por organizações sociais, associações, fundações e outras entidades similares que têm como objetivo suprir as necessidades da sociedade que o Estado não consegue satisfazer (Castro, 2020).

As fundações de apoio, segundo Cintra, Vidigal e Braga (2019) agem de acordo com os interesses das partes envolvidas, ao desempenharem papel importante de suporte para elaboração e execução de projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico. Assim, elas auxiliam as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e Instituições Científicas e Tecnológicas (ICT's) a estabelecerem relações com o ambiente externo de acordo com a Lei n. 8.958/1994. No entanto, de acordo com Paiva e Carvalho (2018), no cenário competitivo atual, as fundações de apoio sofrem com os cortes de verbas das universidades públicas e, ao considerar suas atribuições, que envolvem o controle de recurso para otimização de seu desempenho, percebe-se que os cortes podem implicar diretamente na capacidade de execução de seus objetivos sociais (Cintra *et al.*, 2019).

Em função disso, um bom sistema de controle interno torna-se peça fundamental para garantir eficiência às atividades operacionais dessas entidades, salvaguardando-as de perdas e contribuindo para a geração de informações contábeis e financeiras exatas, justas e confiáveis. Para Chepulyanis, Mokina e Vlasova (2021), os controles internos auxiliam a administração e membros da governança a alcançarem os objetivos estabelecidos para a entidade, ao fazer com que os relatórios produzidos se tornem mais confiáveis, os processos mais eficientes e efetivos, além de reduzir riscos decorrentes do descumprimento de leis, regulamentos aplicáveis ao tipo societário e normas internas.

No panorama organizacional contemporâneo, destaca-se a controladoria como um componente de regulação intrínseco às estruturas corporativas, conforme sublinhado por Leite, Reif e Lavarda (2018). Nesse contexto, emerge a relevância fundamental desse setor no fomento e implementação de um sistema de controle interno que se revele eficaz. Tal relevância é acentuada pela capacidade de a controladoria desempenhar uma função primordial: fornecer informações estratégicas à gestão, obtidas por meio dos sistemas de informação empregados no controle organizacional. Ressalta-se, portanto, que a ênfase no estabelecimento de controles internos assume um caráter decisivo para alcançar padrões de excelência nos processos, conforme delineado por Akhmetshin *et al.* (2018).

Desse modo, pode-se dizer que a implementação da controladoria em uma organização do terceiro setor pode contribuir para a melhoria dos controles internos, e atender à necessidade de transparência e sustentabilidade da organização. Um estudo buscou analisar o agente causador no processo de mudança dos controles de uma fundação do Estado do Paraná, através da implementação da controladoria, o qual identificou que ela serve de auxílio às demais áreas quanto às mudanças nos controles internos, pois é dela que partem as recomendações de melhorias (Voltarelli *et al.* 2018) após avaliações sistemáticas e permanentes.

Cardoso (2021) defende que a controladoria possui o dever de resguardar a relação entre o interesse público e os direitos fundamentais. Pela multidisciplinaridade que ela detém, torna-se um órgão estruturado para trabalhar em conjunto com a gestão no que tange aos controles internos, a fim de atender a necessidade de transparência da organização (Silva & Gouveia, 2020), proteção dos ativos e garantir o fiel cumprimento de normas e regulamentos internos e

legais. Essa pesquisa, portanto, busca trazer esclarecimento à seguinte questão: qual a percepção de gestores acerca do papel da controladoria, após a sua implementação, no aperfeiçoamento dos controles internos de uma fundação de apoio goiana?

O objetivo geral da pesquisa é o de analisar de que maneira a implantação da controladoria, em uma organização do terceiro setor, contribuiu para a melhoria dos controles internos na percepção dos gestores ou membros da governança. Para alcançar esse intento, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: (a) compreender a relevância dos controles internos para as organizações; (b) discutir o papel da controladoria em relação aos controles internos; e (c) avaliar a percepção dos gestores sobre o papel da controladoria em relação na melhoria dos controles internos.

O presente estudo justifica-se pela análise do papel da controladoria e suas atribuições, atreladas aos controles internos para assegurar a integridade, transparência e precisão das informações financeiras que podem evitar situações como o risco de fraudes e desvios de condutas (Lopes, Marques & Louzada, 2019), capazes de afetar negativamente a imagem da organização. Assim, complementando Oliveira, Marques e Penha (2018), o estudo oferece uma perspectiva sobre a contribuição da controladoria para fortalecer os controles internos em uma organização do terceiro setor.

2 Revisão da Literatura

2.1 Terceiro setor e as fundações de apoio

Alexander (2010) aponta duas teorias para explicar a origem do terceiro setor. A primeira, de origem europeia, sugere que o desenvolvimento do terceiro setor acompanhou a expansão dos estados democráticos modernos, nos quais a sociedade civil participa ativamente em várias esferas públicas. Já a segunda teoria, de origem estadunidense, argumenta que o terceiro setor surgiu como uma resposta específica à incapacidade do Estado e do mercado em atender às necessidades de bem-estar da sociedade. Nesta linha de entendimento, o surgimento do terceiro setor visou atender interesses dos fundadores, com sua subsistência dependendo de contribuições de outrem (Lima, Stettiner & Ferreira Jr., 2021).

De acordo com Hall (1994), o terceiro setor originou-se nos Estados Unidos, com o surgimento de organizações sem fins lucrativos com propósitos filantrópicos e de serviço voluntário. O objetivo inicial era integrar a população ao desenvolvimento social e as grandes corporações (Calegare & Silva Junior, 2009). No contexto brasileiro, o terceiro setor é constituído por organizações voltadas à prestação de assistência nas esferas da educação e saúde, em particular direcionadas a comunidades carentes. Seu surgimento remonta ao final do século XIX, manifestando-se por meio de iniciativas de amparo social promovidas por entidades associadas à Igreja Católica, conforme descrito por Parente *et al.* (2012).

O terceiro setor é uma esfera independente do governo, dedicada a reinvestir eventuais excedentes financeiros em causas sociais, ambientais ou culturais, como salientado por Alexander (2010). Tal setor, composto por organizações privadas com ações sociais de interesse público, tem como propósito a distribuição do bem social por meio de ações de solidariedade visando o desenvolvimento da filantropia e a melhoria da qualidade de vida na comunidade, conforme ressaltado por Vilanova (2004).

Como instituição, mesmo sem fins lucrativos, o terceiro setor, com um amplo campo de atendimento englobando saúde, educação, cultura, preservação do meio ambiente e defesa de

direitos, visa resultados orçamentários positivos (Viera *et al.*, 2019). Tais resultados fazem com que as instituições consigam ter continuidade operacional, haja vista que precisam captar recursos advindos de doações, parcerias, contribuições, subvenções, venda de serviços, etc. superiores aos seus gastos operacionais (Morgan & Benedicto, 2009).

As fundações de apoio às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) têm como finalidade prestar apoio a projetos de pesquisa, ensino, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico das IFES e Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs). Elas buscam promover à inovação na gestão administrativa e financeira da execução de projetos, pela responsabilidade de receber e captar os recursos, pelo que consta na Lei n. 8.958/1994.

Para celebrar um vínculo entre as fundações de apoio e as Instituições Federais de Ensino Superior e as Instituições Científicas e Tecnológicas, cria-se a necessidade da utilização de instrumentos jurídicos, como assinatura de contratos e convênios por prazos determinados. Para a gestão dos recursos recebidos com destino à execução de um determinado projeto, os gestores precisam seguir os fundamentos que direcionam a conduta na administração pública, tais como os estampados no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, quais sejam: os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

As fundações de apoio estão submetidas ao controle do Ministério Público, devendo observar ainda o Código Civil, Código de Processo Civil, à legislação trabalhista e fiscal, além de possuir credenciamento no Ministério da Educação e da Ciência e Tecnologia, como exposto na Lei n. 8.958/1994. Para que a operação seja regulamentada e o seu estatuto criado, deve haver autorização dada pelo próprio Ministério Público da sede onde se encontra a organização (Paes, 2010).

As informações devem ser controladas e atender a critérios específicos, surgindo, nesse contexto, a necessidade da controladoria, cuja função é a de fornecer informações de qualidade, tanto para a gestão decidir, quanto para mostrar o desempenho da organização, juntamente com sua transparência na prestação de contas (Ribeiro & Timóteo, 2012).

2.2 Controle interno e controladoria

O controle interno constitui-se de um conjunto de normas, métodos e procedimentos, cuja estrutura visa a proteção dos ativos, geração de dados contábeis e financeiros confiáveis e tempestivos, contribuir com eficiência das operações e, ainda, zelar para o cumprimento de normas internas e legislação aplicável. Com isso, um bom sistema de controles internos é indispensável à administração das entidades na maximização de seus resultados e redução de riscos (Lizote *et al.*, 2021).

A importância do controle interno para a gestão das organizações, advém do auxílio a prevenir erros, fraudes e desvios de conduta, ao mesmo tempo em que destaca a necessidade de ajustes nos processos, contribuindo para o aprimoramento das normas e regulamentos. Essa relevância é atribuída à característica intrínseca do controle interno, que se caracteriza pela integração efetiva entre os processos e a gestão da organização (Chepulyanis *et al.*, 2021). A eficácia dos controles internos repercute de maneira direta ou indireta em toda a estrutura de uma organização. A ineficiência desses controles tem o potencial de comprometer os recursos da instituição, impactando negativamente sua lucratividade e imagem, sobretudo quando o organograma apresenta desorganização (Lopes *et al.* 2019).

Almeida (2012) elenca como princípios básicos de controles internos os seguintes: definir com clareza as responsabilidades dos empregados em manuais e normas da organização; definir em manuais as rotinas internas; limitar o acesso aos ativos; estabelecer adequada segregação de funções; realizar confrontamentos periódicos dos ativos com os registros mantidos em sistemas de controle; amarração do sistema permitindo apenas transações autorizadas; auditoria interna para averiguar e avaliar se é necessário mudanças nas normas de controle interno; avaliação de que o custo de ter o controle interno não pode ser maior que o benefício do mesmo. Em suma, os princípios apresentados por Almeida (2012) demonstram que os controles devem ser claros e bem estruturados.

Com o objetivo de sistematizar o estudo sobre os controles internos, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway (COSO)*, em 1992, publicou uma estrutura conceitual básica para os controles internos. A publicação estabeleceu uma definição comum de controle interno, promovendo uniformidade nos relatórios e oferecendo orientações para empresas implementarem controles internos eficazes (Silva & Vasques, 2019). Com a busca de um melhor desempenho, mitigando os riscos que as decisões podem acarretar, o estudo do *COSO* (2017) deixou evidente que os controles internos são práticas desenvolvidas pela empresa no alinhamento entre a missão, visão e valores de cada organização.

Segundo Chepulyanis *et al.* (2021), o controle interno tem uma arraigada integração com os processos e a gestão da empresa, então, com a necessidade de uma estruturação mais eficiente dos processos, o departamento de controladoria, com papel de fornecer informações para auxílio na tomada de decisões da gestão (Ribeiro & Timóteo, 2012), possui competência para contribuir no estabelecimento de controles internos efetivos e de qualidade. Tal fato, se apoia na compreensão de que este setor desempenha papel essencial quanto aos controles das organizações, ao garantir a precisão e a confiabilidade das informações e por se relacionar com o gerenciamento de informações financeiras, contábeis e de gestão (Borinelli, 2006).

Conforme Pontes e Rickardo (2017), a controladoria tem como função gerar informações confiáveis, úteis e de caráter decisório para auxiliar nas decisões dos gestores. Ao participar ativamente de todo o processo de gestão, desde o planejamento, passando pela execução, análise e acompanhamento, este setor supre a necessidade da gestão de conseguir ter uma visão mais completa da instituição, visto que a gestão procura uma alta qualidade nos processos, o que é ditado pelos seus controles internos (Akhmetshin *et al.*, 2018).

A controladoria, voltada ou não para o terceiro setor, é definida na literatura como uma instituição e/ou mecanismo de *accountability*, já que ela se relaciona com o gerenciamento de informações e com o direcionamento da gestão, para amparar o processo decisório estratégico e os controles organizacionais, a fim de assegurar a precisão e a confiabilidade das informações (Angeli, 2017).

Nesse sentido, Milani Filho (2009) afirma que as entidades sem fins lucrativos precisam de recursos para sobreviver e cumprir seus compromissos sociais. É importante manter a confiança de seus “*stakeholders*” para garantir sua sobrevivência. Doadores devem selecionar com cuidado as organizações para investir seus recursos. É importante considerar todas as medidas disponíveis para avaliar o desempenho de uma organização sem fins lucrativos. Destarte, em instituições como as do terceiro setor é imprescindível que se tenha controle eficaz sobre as informações geradas com intuito de gerar transparência ao processo e dar continuidade às atividades.

Assim, a contribuição da controladoria para os controles internos neste setor se dá na estruturação e melhoramento do sistema de controles internos, o que permite transparência no manuseio dos recursos e sustento na conformidade com leis e regulamentos, abrindo caminho, segundo Barbosa e Santos (2019), para maior clareza nas suas decisões, alinhando suas atividades a seus objetivos. Para tanto, conforme Martin, Santos e Dias Filho (2004), os controles internos de uma organização devem acontecer de forma integrada e unificada em um único órgão, sendo, nesse caso, a controladoria, por meio de seu papel de monitorar os sistemas de informação e auxiliar a gestão, zelando pela continuidade da organização.

2.3 Estudos anteriores relacionados a controle interno e controladoria

Com o intuito de se ter conhecimento sobre o que já foi publicado sobre controles internos e a sua relação com a implementação do departamento de controladoria, fez-se uma pesquisa nos últimos cinco anos sobre o tema, no final de 2023 e início de 2024, nas seguintes plataformas de busca: (1) *Scientific Periodicals Electronic Library* (Spell), (2) Portal de Periódicos Capes e (3) *Scientific Electronic Library Online* (ScieELO).

Foram utilizados os seguintes termos nos buscadores das plataformas: “controle interno” e “terceiro setor”, “controladoria” e “terceiro setor”, porém, tendo em vista os poucos estudos semelhantes relacionados ao terceiro setor, foram excluídos os termos “terceiro setor”, para assim expandir a busca por estudos que tratassem de controles internos. Para isto, foram utilizados os termos “controle interno” e “estudo de caso”, “controladoria” e “estudo de caso”, “controle interno” e “controladoria”.

A Tabela 1 traz o resultado desta busca, que retornou apenas 5 estudos, em que são destacados os autores, o objetivo da pesquisa e os principais resultados. Para seleção, teve-se ao título e resumo dos artigos, priorizaram-se aqueles que se assemelhavam à presente pesquisa.

Tabela 1 - Estudos Semelhantes

AUTOR(A)/ANO	OBJETIVO	PRINCIPAIS RESULTADOS
Coelho e Oliveira (2022)	Analisar as evidências do estágio de institucionalização alcançado por um programa de <i>compliance</i> , que é um instrumento de controle interno, na instituição do terceiro setor, Movimento Pró-Criança (MPC) que atua em municípios de Pernambuco. Analisando sob a ótica da Investigação Apreciativa (IA), que busca novos métodos de gerenciamento, com base em interação e diálogo.	Os achados evidenciam elementos intrínsecos ao <i>compliance</i> no planejamento e gestão do MPC, que ainda está em estágio de habitualização. Conjuntamente se mostrou a existência de mecanismos apreciativos, participativos e decisórios, que foram assimilados como fonte para validar a adoção do <i>compliance</i> nessa instituição.
Melo e Araújo (2023)	Diagnosticar os elementos operacionais e financeiros que podem ser solucionados pela controladoria no terceiro setor.	Os resultados indicam cenários que podem ameaçar o empreendedorismo social da cocada na kenga, como: o orçamento sujeito a risco de insolvência, a falta de informatização no ambiente para as operações rotineiras e um prazo de validade inadequado de 15 dias para o fluxo de produção até o consumidor final.

Voltarelli et al., (2018)	Analisar os fatores motivadores dos processos de mudança no controle orçamentário da Fundação Parque Tecnológico de Itaipu, pela influência da implementação da controladoria do orçamento sob a ótica da teoria institucional.	Os resultados demonstraram que as mudanças no controle e a criação do departamento de controladoria, se deu por ocorrências externas e internas, sem encontrar resistência. Com as mudanças ocorridas e acompanhadas constantemente, resulta em diversos resultados positivos nas tomadas de decisão e transparência dos recursos.
Oliveira et al., (2018)	Analisar a percepção dos gestores em relação ao controle interno em fundações de apoio a instituições federais de ensino superior no Brasil, que estão associadas ao CONFIES.	Os resultados mostram que 58% das fundações possuem um órgão de controle interno, e 92,3% dos gestores têm conhecimento prático de suas responsabilidades. No entanto, as entidades que afirmam ter esse órgão apresentam falhas em suas ações. O artigo destaca a importância do controle interno na administração eficiente dessas instituições e sugere que as organizações com departamentos de controle interno analisem seus métodos e procedimentos para melhorar a assistência à instituição.

Fonte: elaboração própria (2023).

Diante dos estudos apresentados por Coelho e Oliveira (2022), Melo e Araújo (2023), Oliveira et al. (2018) e Voltarelli et al. (2018), é possível perceber uma convergência de perspectivas em relação à importância dos controles internos e da controladoria na gestão de organizações.

Coelho e Oliveira (2022) conduziram um estudo de caso no âmbito do Movimento Pró-Criança (MPC), iniciativa voltada para a melhoria da qualidade de vida de crianças, adolescentes e jovens através de programas educacionais complementares. O MPC possui três polos localizados em Coelhos, Recife Antigo (ambos no Recife) e em Piedade, situada em Jaboatão dos Guararapes. O propósito dessa investigação foi avaliar o grau de institucionalização de um programa de *compliance*, utilizando a abordagem da Investigação Apreciativa (IA). A metodologia adotada envolveu entrevistas, com a implementação de uma estratégia de pesquisa-ação fundamentada em evidências apreciativas e institucionais. Isso foi conduzido por meio de diversas formas de *co-design*, utilizando o modelo de 5-D. Os resultados ressaltaram a importância do *compliance* como um instrumento fundamental para o controle interno em organizações do terceiro setor. Isso foi destacado em relação à sua conexão com a institucionalização e os impactos sociais resultantes da implementação de novos procedimentos e da proteção de dados.

Melo e Araújo (2023) realizaram um estudo de caso em uma associação que produz e comercializa “cocada da kenga”, em Lucena na Paraíba, com objetivo de identificar os componentes da controladoria que atuam como fonte de dados para embasar a tomada de decisões no âmbito do terceiro setor. O estudo revelou que as práticas informais de controle internos e comunicação inadequada aumentam os riscos financeiros e operacionais. Esses, especialmente relacionados ao prazo de validade de produtos e ao sistema de comercialização adotado. A controladoria, segundo os autores, é compreendida como a solução para a melhoria do modelo de gestão, contudo, desafios persistem, especialmente relacionados à troca de produtos vencidos, que impacta na receita da entidade.

Oliveira et al. (2018) pesquisaram 102 fundações de apoio associadas ao Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica

e Tecnológica (CONFIES), fundações de todas as regiões do Brasil. Com objetivo de analisar a percepção de gestores em relação aos controles internos. Para isso, eles adotaram o uso do questionário aos coordenadores do controle interno, ou responsáveis. Descobriram que 58% das fundações possuem um órgão de controle interno, e que embora as instituições tenham conhecimento sobre o controle interno, aquelas que afirmam tê-lo apresentam falhas em sua implementação, não utilizando eficientemente os princípios fundamentais. Concluindo que a ausência ou má aplicação do controle interno pode resultar em dificuldades e prejuízos para a organização.

Já Voltarelli *et al.* (2018) efetuaram um estudo de caso na Fundação Parque Tecnológico de Itaipu -FPTI, localizada na cidade de Foz do Iguaçu, Estado do Paraná, com objetivo de analisar a luz da teoria institucional, as mudanças nos controles orçamentários com o que chamam de controladoria do orçamento. Evidenciou-se resultados positivos, notadamente relacionados à tomada de decisões estratégicas da gestão e à promoção da transparência na fundação do terceiro setor analisada.

Deste modo, as pesquisas destacam a importância crítica dos controles internos, particularmente da controladoria, na gestão eficaz de organizações do terceiro setor. Essas conclusões fundamentam a relevância desta pesquisa que visa analisar a percepção dos gestores sobre os controles internos, explorando como a implementação da controladoria pode influenciar positivamente a eficiência, transparência e decisões da gestão, nas instituições do terceiro setor.

3 Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa enquadra-se, na visão de Silva (2017), como descritiva em relação ao objetivo do estudo, isso por investigar a percepção dos gestores acerca do impacto causado nos controles internos de uma fundação de apoio goiana após a implantação e desenvolvimento de um setor de controladoria.

Para atender o objetivo do trabalho foi realizado um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Estudos casos, segundo Patias e Hohendroff (2019), permitem que sejam feitas menções de conhecimento para extrair significados múltiplos de vivências individuais. Segundo Martins (2008), o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa nas ciências sociais e da saúde, focada em avaliar ou descrever situações dinâmicas com presença humana. Busca compreender completamente um caso específico através de uma análise profunda, proporcionando interpretação da sua complexidade.

A unidade de estudo é umas das fundações de apoio do Estado de Goiás, que iniciou seus serviços há 26 anos e age em apoio a uma universidade pública, outras entidades públicas e privadas nas esferas federal, estadual e municipal, e é responsável por projetos, como por exemplo, um convênio tripartite entre uma universidade pública e o Estado de Goiás. Ela foi escolhida porque implementou o departamento de controladoria no de 2021, o que suscitou o questionamento de qual foi a dimensão do impacto causado nos controles internos na fundação com esse setor na percepção dos gestores.

Um estudo de caso tem a peculiaridade de exigir um aprofundamento e detalhamento sobre o caso ou casos estudados, sem ser possível fazer generalizações. Possuem características distintas e particulares porque considera o caso no contexto em que permeia, ainda mais quando o limite entre o caso e o contexto não é nitidamente perceptível, de acordo com Yin (2005). Deste modo, o estudo de caso caracteriza-se por procurar um conhecimento profundo, sem se atentar ao desdobramento de uma teoria (Stake, 2005).

Para a coleta de dados, foi utilizada a entrevista semiestruturada. A escolha por este método se deu porque ele permite mais fluidez nos questionamentos e mais liberdade para explorar as respostas à medida que a conversa acontece. Dessa maneira, obteve-se a compreensão de cada entrevistado acerca do contexto analisado, deixando, no entanto, o entrevistado livre para comentários, o que possibilitou um entrosamento entre as partes, assim como pontuam Silva e Russo (2019). Para facilitar o direcionamento das indagações adotou-se o roteiro da Tabela 2.

Tabela 2 - Roteiro de Perguntas

Tópicos a serem analisados	
1	Conhecimento sobre controles internos.
2	Papel da controladoria em relação aos controles internos.
3	Visão sobre os controles internos antes e após a implantação do departamento de controladoria.

Fonte: elaboração própria (2023).

As entrevistas foram feitas com 4 pessoas (gestores), a saber: a diretora executiva, o diretor administrativo e financeiro, o gestor de projetos e a *Controller*. As entrevistas tiveram duração variável, compreendendo um intervalo de 11 a 36 minutos. Cada entrevistado demonstrou disposição e observou-se uma consistência nas respostas de três deles, com exceção de um que possuía uma visão mais sistemática.

Essa pesquisa foi submetida e aprovada em comitê de ética de uma universidade pública sediada no Estado de Goiás, sob parecer de n. 6.419.507. Deste modo, antes do início da pesquisa, foi solicitado a cada entrevistado que lesse e assinasse o termo de consentimento livre e esclarecido. Todos concordaram com os termos, assinando e devolvendo o documento. Os entrevistados, para manter o sigilo dos nomes, são mencionados no estudo com os codinomes E1, E2, E3 e E4, não guardando qualquer relação com a ordem dos cargos citados no início deste capítulo.

Cada entrevistado foi convidado em razão da sua relação efetiva com a elaboração e revisão dos controles internos, seguindo um protocolo de entrevista que visou apurar: (a) percepção sobre controles internos no terceiro setor; (b) o papel da controladoria na manutenção desses controles; (c) percepção de como os controles são utilizados nos processos decisórios; (e) como a controladoria afetam os controles internos da instituição. Nesse caso, a coleta dos dados foi registrada por meio de anotações durante a entrevista, gravação de áudio, devidamente autorizada, que posteriormente foi transcrita com o emprego de software específico. Ressalte-se que as entrevistas ocorreram presencialmente na sede da entidade pesquisada.

As falas foram analisadas por meio da técnica de análise de conteúdo. Segundo Câmara (2013), essa técnica consiste na transcrição das entrevistas e na utilização do conjunto de informações obtidas como *corpus* da pesquisa. Para isso, foram observadas três fases fundamentais: pré-análise, que se caracterizou pela coleta dos dados, com subsequente transcrição e organização por tópicos do roteiro; exploração do material para que fosse feita a classificação análogas das falas de acordo as categorias estabelecidas e detalhadas na Tabela 3; e tratamento dos resultados, processando os dados com atenção e investigando, cuidadosamente, o que foi dito nas entrevistas para entender tudo de maneira completa à luz do objetivo da pesquisa.

Essas ações estão de acordo com o que assevera Bardin (1977), para quem a análise de conteúdo permite a identificação de padrões e significados subjacentes ao material coletado e contribui para a compreensão mais aprofundada do fenômeno estudado.

Tabela 3 - *Categorias de Análise*

Nº	Categorias	Referências
1	Conhecimento sobre normas e princípios de controle interno.	Almeida (2012), Lizote <i>et al.</i> (2021)
2	Papel da controladoria na implementação e melhoria dos controles internos.	Borinelli (2006), Oliveira <i>et al.</i> (2021) e Lizote <i>et al.</i> (2021).
3	Visão sobre os controles internos antes e depois da controladoria	Barbosa e Santos (2019) e Martin <i>et al.</i> (2004).
4	Percepção da controladoria com outros departamentos e expectativas futuras	Silva & Vasques (2019), Oliveira <i>et al.</i> , (2018), Voltarelli <i>et al.</i> (2018) e Chepulyanis <i>et al.</i> , (2021).

Fonte: elaboração própria (2023).

Como se vê na Tabela 3, foram delineadas quatro categorias de análise das falas para atingir o objetivo da pesquisa para compreender de que maneira a implantação da controladoria, em uma organização do terceiro setor, contribuiu para a melhoria dos controles internos na percepção dos gestores ou membros da governança.

4 Apresentação e Discussão dos Resultados

Os resultados desta pesquisa oferecem uma compreensão das percepções dos gestores sobre a influência da criação da controladoria nos controles internos de uma fundação de apoio goiana. A análise revela padrões e nuances, destacando experiências, desafios e benefícios associados à implementação da controladoria na instituição sem fins lucrativos no que tange ao sistema de controles internos.

4.1. Conhecimento sobre normas e princípios de controle interno

As normas são procedimentos necessários para uma rotina bem estruturada, para que os processos sejam apresentados com o maior nível de integridade e transparência (Lizote *et al.*, 2021). Ao pesquisar sobre as normas seguidas pela fundação de apoio, foi destacado a implementação de uma ferramenta de controle, o *compliance*, que está em reta final de implementação, como cita o E1: “*nós tivemos durante o período de 2022 a implementação do compliance...Foram levantadas informações do ano de 2022, então agora em 2023, nós estamos atualizando o manual para ver se há algum fluxo, se alterou....*”.

Como essa ferramenta está delimitando os manuais de cada departamento, e E1 complementa:

..Então toda a instrução normativa que cada departamento tem e até mesmo os manuais que foram produzidos durante a implementação do compliance que ele, o compliance, ele anda lado a lado com a controladoria. Toda é, todo esse arcabouço e normativas que delineiam as nossas atividades e os nossos procedimentos internos eles são específicos, né!? Do terceiro setor, ou eles advêm do financiador do projeto que nós estamos gerindo.

Destaca-se também a utilização de normativas específicas, como o Decreto n. 8.241/2014 e a Lei n. 14.133/2021, evidenciando a adaptação de procedimentos de acordo com financiadores e as peculiaridades do terceiro setor, porém sem alterar o fluxo de controles existentes na instituição, “*Nós utilizamos o decreto estadual e o federal. Então, assim, os procedimentos internos, eles se adequam ao projeto que nós estamos executando*” (E1).

Desta forma, percebe-se que é abordada a importância da adaptação a normativas específicas, o papel colaborativo entre *compliance* e controladoria, e a capacidade da instituição ajustar-se às regulamentações sem prejudicar seus controles internos preexistentes. Esses elementos combinados ressaltam a atenção da organização à conformidade e eficiência em suas práticas, especialmente no contexto do terceiro setor e financiamento de projetos.

Na apresentação de seus fluxos, para ocorrer de maneira que traga mais transparência, foi destacado pelo E1, a segregação de funções, um dos princípios elencados por Almeida (2012). Deixou clara a importância de tal método: “*A segregação de função é algo fundamental, principalmente para assegurar que essas informações não têm nenhum viés de conflito de interesse*”. Os processos internos passaram por mudanças importantes em 2021, quando se celebrou um convênio com o Estado de Goiás, especialmente com a revisão de funções e separação de outras em razão da necessidade de aumento do quadro de funcionários com contratação de pessoas que não conheciam as peculiaridades do terceiro setor, como asseverou E4:

...como eram poucos projetos, a gente já tinha. Isso é, de certa forma, é como que já bem estabelecido (os procedimentos) entre as pessoas, mas aí, conforme o crescimento veio aí, veio muitas pessoas novas, muitas pessoas que não sabiam, como que o processo funcionava. Aí assim, a necessidade de definir, não que não era necessário antes, mas é porque passou a ser mais importante nesse momento, por causa que assim, pessoas novas, não entendem como que funciona e aí essa, os manuais, definição das atividades, segregação. Isso foi muito importante.

Essas implantações e aprimoramentos são vistos como investimento, como destacado pelo E3: “*eu não vejo como custo é um investimento da gente ter é, prevenção de ter que remediar alguma coisa no futuro.*”

Em resumo, a ênfase na segregação de funções durante a apresentação dos fluxos destaca sua importância para a transparência, alinhando-se aos princípios de Almeida (2012). O processo de aprimoramento, impulsionado pelo convênio da fundação de apoio em 2021, revela a necessidade de adaptação à expansão da equipe. Manuais, definição de atividades e segregação são vistos como investimentos estratégicos, prevenindo desafios futuros em vez de simples custos.

4.2. Papel da controladoria na implementação e melhoria dos controles internos

A controladoria desempenha um papel essencial nos controles internos de uma organização, sendo responsável por planejar, implementar e monitorar sistemas que garantam a eficiência, eficácia e conformidade das operações, o que corrobora com a melhoria do desempenho (Oliveira *et al.*, 2021). Seu papel abrange diversas atividades que contribuem para a gestão adequada dos recursos e a prevenção de riscos.

Como a fundação de apoio é uma instituição do terceiro setor, as ferramentas de análise usadas para medir o desempenho são características do terceiro setor, diferenciando-se das que são usadas em outros setores, como exposto pelo E1: “*Pelo fato da fundação ser uma instituição de terceiro setor, a finalidade do controle aqui dentro, ela é um pouco distinta. Exemplo, indicadores de rentabilidade eu não consigo utilizá-los porque é uma instituição sem fins lucrativos.*”

Deste modo, a controladoria desenvolveu uma ferramenta para controlar e analisar os fluxos de cada departamento, intitulada *Check-list*, onde cada processo que a instituição

desenvolve de desembolso financeiro passa pelo departamento de controladoria, que analisa se obteve todos os critérios pré-estabelecidos de cada despesa em específico, em corroboração com o que é apresentado por Borinelli (2006). O comprometimento com o recurso público proporciona segurança, ao prever possíveis irregularidades por meio da implementação desse fluxo, como o E3 aponta: *“Ela consegue filtrar, é não só má-fé, mas também procedimento errado que a gente está correndo o risco de ser punido por algum órgão de controle.”*

Desde sua criação em 2021, a controladoria possui o apoio da gestão em sua implementação, alinhado com Oliveira *et al.* (2021), pois a gestão visualizou que o papel principal, é a redução de riscos, como exposto pelo E2: *“(A controladoria) ...está se encorpando, está se consolidando, mas que tem todo o apoio da gestão para não só se consolidar como se consolidar da melhor maneira possível. Porque eu não enxergo no outro caminho que não seja via controladoria e via compliance pra gente perceber os riscos, atacar os riscos e reduzir esses riscos.”*

A implementação da ferramenta resultou em um fluxo mais organizado e na redução de riscos, proporcionando ao E4 uma sensação de autonomia. Cada departamento segue as diretrizes estabelecidas, criando uma rotina eficaz e eficiente, conforme destacado por Lizote *et al.* (2021). Essa abordagem busca garantir transparência na prestação de contas aos financiadores e órgãos normativos, conforme ressaltado pelo E4: *“Porque ela vai fazer acontecer o que o processo determina. Evitando fraude é documentação incompleta, ela faz seguindo a regra que deve ser feito, pra mim é o melhor que tem da controladoria.”*

Assim, para que isso se torne possível o apoio da gestão é indispensável, e o E1 destaca a relação com a gestão *“...a controladoria, ela anda assim, de mãos dadas com a gestão, . . . que a gente busca é trazer esse suporte no processo de tomada de decisão, ou seja, por meio de relatórios, ... esse suporte no processo de tomada de decisão, ele é algo fundamental.”*

Em conclusão, a controladoria desempenha um papel crucial nos controles internos da Fundação de apoio, especialmente considerando sua natureza como instituição do terceiro setor. Ao adaptar ferramentas de análise específicas para entidades sem fins lucrativos, a controladoria desenvolveu o *"Check-list"* para monitorar e analisar os fluxos de desembolso financeiro, contribuindo para a gestão eficiente dos recursos e a prevenção de riscos de erros e fraudes. Essa abordagem não apenas atende às necessidades singulares do terceiro setor, mas também demonstra um compromisso rigoroso com a transparência e a conformidade.

4.3. Visão sobre os controles internos antes e depois da controladoria

A integração da atividade de controle interno, a avaliação de controles e a consideração de riscos constituem um ciclo contínuo e iterativo. No decorrer desse processo, os riscos são identificados e avaliados, conduzindo ao desenho e implementação de controles destinados a mitigar esses riscos (Oliveira *et al.*, 2018). Subsequentemente, a eficácia desses controles é avaliada, e o ciclo reinicia à medida que os ambientes interno e externo evoluem, conforme indicado por Coelho e Oliveira (2022). Esses elementos interconectados desempenham um papel essencial na salvaguarda da integridade operacional e no alcance dos objetivos organizacionais.

Foi destacado novamente o aprimoramento que está sendo desenvolvido de manuais e procedimentos com a ferramenta de *compliance* juntamente com a controlaria na definição de padrões, assim exposto pelo E3 *“Uma pessoa que entra, ela já tenha mais ou menos riscado um rito que ela tem que fazer e não começar um procedimento do Zero.”*,

Para trazer uma vivência real de como cada departamento opera foi criada uma comissão de *compliance* que tem uma pessoa de cada departamento, que possui vivência dentro dos processos executados, isso se deu para extrair a realidade de cada departamento, para ter o alinhamento das atividades com o objetivo (Barbosa & Santos, 2019). Para que, segundo o E2, “*os fluxos que têm que funcionar nos seus departamentos individualmente, mas que não são elementos individuais. Eles têm que colaborar para esse todo que só possibilita mais competência, mais transparência e menos risco.*”

Na presença de não conformidades encontradas pela controladoria, se preza juntamente com os princípios da fundação, pelo diálogo e pelo respeito, para alinhar e justificar para o colaborador a necessidade daquela rotina, assim se embasa a defesa em leis e decretos, como deixa claro o E1 “*o diálogo ele sempre deve ser pautado, levando o respeito e para que todos os pares envolvidos, toda a organização, ela, entenda o objetivo principal da adequação daquele procedimento.*”.

Em relação ao lado sistêmico de geração de informação, como destacado por Martin *et al.* (2004), deve haver a integração e a controladoria, por meio de seu papel de auxiliar a gestão, pelo ponto de vista do E4, não tem todo seu aproveitamento devido a usar sistemas a parte e de certa forma manual, do que é integrado com outros departamentos, “*... a gente não tem 100% de aproveitamento por falta de um sistema, porque assim é. Eu acredito que eles fazem todo o processo de certa forma manual, e aí acaba que é um pouco prejudicial ainda pra tomada de decisões.*” Destacou que essa falha está sendo trabalhada, para uma melhor unificação.

Em conclusão, a interligação entre a atividade de controle interno, avaliação de controles e a noção de risco constitui um ciclo dinâmico fundamental para a integridade operacional e o alcance dos objetivos organizacionais. O constante aprimoramento de manuais e procedimentos, impulsionado pela ferramenta de *compliance* e pela controladoria, reflete a busca por eficiência e padronização, permitindo uma entrada mais leve para os novos colaboradores e garantindo a continuidade operacional.

4.4. Percepção da controladoria com outros departamentos e expectativas futuras

A controladoria assume uma função de importância central no estabelecimento de conexões com os diversos departamentos de uma instituição, exercendo um papel essencial como ligação entre as esferas de gestão financeira, operacional e estratégica, na otimização conforme destacado por Voltarelli *et al.* (2018). A efetividade dessa interação é de suma importância para assegurar o êxito dos controles internos e a consecução dos objetivos organizacionais.

Houve uma resistência inicial categorizada como normal pelo E2, pois em qualquer tipo de relação em que se coloca padrões e limites, desperta uma obstinação do que a pessoa já está acostumada, porém, tudo isso é tratado “*Os problemas a gente resolve conversando, né? O controle ele é importante, ele vai continuar existindo muito melhor que a gente entenda que nós somos falíveis, ou seja, eu posso errar. Você pode errar...*” (E2).

Quanto a isso, o E3 e o E4 destacam a grande relação que a controladoria tem com a fundação e os demais departamentos, pela sua longa vivência “*Ela é uma pessoa que é de carreira (controller), entrou aqui como bolsista. Na verdade, foi seguindo a promoção e ela acompanhou todo o crescimento da fundação*” (E3), e “*... porque como ela já veio do (setor) projeto, né? Ela sempre teve esse domínio, né?*” (E4). Com essa vivência permite uma boa visão de um organograma da instituição (Silva & Vasques, 2019).

Para uma assistência de qualidade para a instituição, Oliveira *et al.*, (2018) diz sobre a avaliação dos procedimentos e rotinas executadas. Na implementação da controladoria na fundação de apoio analisada, se deu com o suporte da gestão que efetuou “*uma reunião geral, né? E informou, olha, a partir de agora a gente vai ter um departamento específico. Para identificar as não conformidades ou para pontuar o que precisa ser corrigido*” (E1).

Em síntese, a colaboração efetiva entre a controladoria e os demais departamentos, baseada na compreensão mútua, diálogo e experiência, não apenas supera a resistência inicial, mas também estabelece as bases para uma assistência de qualidade à instituição. Essa abordagem integrada, focada na eficácia operacional e no alcance dos objetivos, é essencial para o sucesso organizacional a longo prazo.

O contínuo desenvolvimento e aprimoramento da controladoria e dos controles internos são cruciais para o sucesso e a sustentabilidade de uma organização, que a constância dessa avaliação e organização resulta em pontos positivos em questão de conformidade e transparência as instituições, segundo Voltarelli *et al.*, (2018).

Neste sentido, o que se espera com esse desenvolvimento da controladoria e da implementação da ferramenta de *compliance*, “*eu espero que daqui a pouco a gente tenha isso tudo muito esclarecido, e a nossa dinâmica de fluxos na entidade muito mais consolidada.*” (E2). Já o E4 destaca:

Em geral, com o tempo, eu, com a amadurecimento da controladoria, né? Eu já vejo que ela é muito bem colocada, o que eu acho que falta na controladoria hoje é uma coisa que falta. . . , não? Na fundação, não na fundação, mas em outras fundações também. Que é um sistema de integração, uma RPA que não temos hoje...

Assim sendo, aponta para a necessidade de alterações e aprimoramento nas normas e regulamentos, uma vez que o controle interno se destaca pela integração entre os processos e a administração da organização. (Chepulyanis *et al.*, 2021).

A consideração da necessidade de ajustes nas normas e regulamentos ressalta a importância de um controle interno adaptável, capaz de integrar efetivamente os processos e a gestão da organização. Isso, conforme argumentado por Chepulyanis *et al.* (2021), destaca a importância de regulamentos dinâmicos e normas que acompanhem a evolução e a complexidade das operações internas. Em última análise, a conclusão reforça a necessidade contínua de aprimoramento para garantir a eficiência, conformidade e transparência nas práticas organizacionais.

5 Considerações Finais

A pesquisa teve por objetivo geral analisar de que maneira a implantação da controladoria, em uma organização do terceiro setor, contribuiu para a melhoria dos controles internos na percepção dos gestores ou membros da governança. Para isso, foi feito um estudo de caso em uma função de opinião goiana, que implantou a controladoria em 2021, em que se entrevistou quatro gestores com responsabilidade acerca dos controles internos. As falas, gravadas e depois transcritas, relevaram que a controladoria trouxe melhorias aos controles internos da fundação.

A pesquisa destacou a importância estratégica da controladoria na adaptação de ferramentas e normativas específicas para o terceiro setor, conforme relataram os entrevistados. A colaboração entre a controladoria e o *compliance*, a ênfase na segregação de funções para

transparência e a cooperação efetiva com outros setores evidenciam a abrangência dessa função e como ela agregou valor a entidade.

O desenvolvimento da ferramenta de "*Check-list*", adaptado ao terceiro setor, reflete um compromisso contínuo com a eficácia operacional e a prevenção de riscos quando ao uso do dinheiro oriundo dos projetos. A gestão reconhece a controladoria como um investimento crucial para a redução de riscos e o alcance dos objetivos organizacionais. A análise da percepção dos gestores sobre os controles internos, com a implementação da controladoria, é respaldada pela consistente evidência de impactos positivos na eficiência, conformidade e transparência.

Foi observado que os controles internos, supervisionados pela controladoria, são percebidos como essenciais para garantir a conformidade, eficiência e transparência nas práticas operacionais e estratégicas do terceiro setor. Investir na estruturação desses controles é fundamental para o sucesso e sustentabilidade da instituição, o que se alinha com Lizote *et al* (2021). A controladoria se adapta às particularidades do terceiro setor, desenvolvendo ferramentas específicas. A integração com o *compliance* fortalece essa abordagem, proporcionando liberdade e transparência na prestação de contas.

A pesquisa mostrou que os procedimentos de controles internos da instituição melhoraram após a implementação da controladoria, destacando a título de exemplo, a percepção expressa pelo E2: “... *uma entidade é uma organização dinâmica, né? que precisa estar atenta para tudo, mas com certeza essa mudança, essa assistência a gestão, da controladoria e do compliance está mudando a nossa vida para melhor.*” O que demonstra que os entrevistados compreendem a importância da controladoria para os controles internos e os benefícios que ela proporciona como destacado pelo E4: “*eu acho que pra mim, a controladoria é um ponto de Liberdade.*”.

A controladoria atua em colaboração com a gestão, oferecendo suporte à tomada de decisão e demonstrando compromisso com transparência e conformidade, como destacado por Cintra *et al.* (2019). É perceptível que os entrevistados compreendem efetivamente a importância do controle interno, especialmente no que diz respeito ao papel da controladoria no acompanhamento, implementação e aprimoramento desses controles. Tal constatação foi identificada durante a pesquisa, destaca-se a compreensão do E3: “*Quando a gente tem prestações de contas sendo aprovadas em todos os órgãos, a gente tem auditoria sendo aprovada, ... Se os próprios órgãos estão chancelando os nossos procedimentos, para mim é uma resposta de que o caminho que nós estamos tomando está certo.*”

Referente as contribuições práticas, os resultados podem servir de *insights* valiosos para a fundação de apoio específica, já que evidencia os impactos percebidos pela gestão nas operações cotidianas, na colaboração interdepartamental e alinhamento com objetivos, além de também contribuir para a literatura acadêmica e prática relacionada ao controle interno, *compliance* e gestão eficaz em organizações do terceiro setor. A adaptação constante às mudanças normativas e a busca por eficiência refletem um compromisso contínuo com a transparência e a conformidade, assim satisfazendo o bem social.

Quanto a limitações, é importante salientar que está pesquisa, analisou apenas a percepção individual de cada entrevistado sem se atentar aos documentos e normativas seguidas pela instituição, pois isso se deu, como exposto, na finalização do processo de implementação do *compliance* em que esses documentos ainda estavam sendo trabalhados. Isso, para que logo fosse feita a integração deles com os demais funcionários da fundação de apoio goiana. Deste

modo, em relação a futuras pesquisas, recomenda-se, para ampliar o conhecimento sobre o benefício da implementação de um departamento de controladoria, que se faça análise de documentos que compõem os processos estabelecidos e os aprimoramentos que o departamento trouxe para tal.

Referências

Akhmetshin, E. M., Vasilev, V. L., Mironov, D. S., Zatsarinnaya, E. I., Romanova, M. V. & Yumashev, A. V. (2018). Internal control system in enterprise management: Analysis and interaction matrices, *European Research Studies Journal*, 21(2), 728-740.

Alexander, C. (2010). Third Sector, in *The Human Economy, a citizens' guide*, (eds.) Keith Hart, Jean-Louis Laville and Antonio David Cattani, Cambridge: Polity Press.

Almeida, M. C. (2012). Auditoria: um curso moderno e completo, 8. ed., São Paulo: Atlas.

Angeli, A. E. (2017). Accountability e internet em uma perspectiva comparada: a atuação digital das Controladorias Públicas na América Latina. Dissertação (mestrado), Universidade Federal do Paraná [UFPR], Curitiba.

Barbosa, L. F. G. & Santos, O. M. D. (2019). O controle interno como ferramenta gerencial nas pequenas e médias empresas: uma análise por meio da percepção dos contadores. *Pensar Contábil*, 21(74).

Bardin, Laurence. (1977). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.

Borinelli, M. L. (2006). Estrutura básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis, Tese (doutorado), Universidade de São Paulo [USP], São Paulo.

Calegare, M. G. A., & Silva Junior, N. da. (2009). A “construção” do terceiro setor no Brasil: da questão social à organizacional. *Revista psicologia política*, 9(17), 129-148.

Câmara, R. H. (2013). Análise de conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações. *Gerais: Revista Interinstitucional de Psicologia*, 6(2), 179-191.

Cardoso, F. R. M. (2021). CGU além do Comando e Controle: uma comparação com a Regulação Responsiva. *Revista de Direito Setorial e Regulatório*, 7(1), 150-193.

Castro, S. C. (2020). Convênios Firmados entre uma Fundação de Apoio Institucional e uma Instituição Federal de Ensino Superior no Amazonas: Análise da Transparência dos Dados Governamentais Abertos. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(2), 141-161.

Chepulyanis, A., Mokina, N. & Vlasova, I. (2021). Financial Condition as an Object of Accounting and Analytical Support and Internal Control. *SHS Web of Conferences*, 93(02009). https://www.shs-conferences.org/articles/shsconf/pdf/2021/04/shsconf_nid2020_02009.pdf

Cintra, L. P., Vidigal, P. G. & Braga, R. da C. (2019). Método de apuração de custos: estudo de caso em uma fundação de apoio de Minas Gerais. *Gestão e Sociedade*, 13(34), 2.736-2.765.

Coelho, D. & Oliveira, R. (2022). Análise das evidências da institucionalização de um programa de compliance em uma organização do terceiro setor, sob a ótica apreciativa. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 10(1), 52-70.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO]. (2017). Enterprise risk management: Integrating with strategy and performance. <https://www.coso.org/enterprise-risk-management>

Hall, P. D. (1994). Historical perspectives on Nonprofit Organization. Em Herman, R. D. (and Associates). The Jossey-Bass Handbook of nonprofit leadership and management. San Francisco: Jossey-Bass Publisher.

Lei n. 8.958, de 20 de dezembro de 1994. Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Brasília, DF. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18958.htm

Leite, M., Reif, E. & Lavarda, C. E. F. (2018). Análise da controladoria e suas funções: estudo de caso em uma organização da construção civil. *Desafio Online*, 6(1), 1-24.

Lima, E. O., Stettiner, C. F. & Ferreira Jr., S. (2021). Balanço social e o “full disclosure” no terceiro setor. *Revista de Tecnologia Aplicada*, 10(1), 23-39.

Lizote, S. A., Teston, S. de Fátima, Aguiar, D. S. F. A. de, Gaiato, G. G. & Kolassa, S. M. (2021). Controles internos e sua relação com o desempenho organizacional. *Revista Mineira de Contabilidade*, 22(2), 80-90.

Lopes, I. M. de O., Marques, V. A. & Louzada, L. C. (2019). Deficiências dos controles internos das empresas listadas na [B3]. *Revista Evidenciação Contábil e Finanças*, 7(3), 105-126.

Martin, N. C., Santos, L. R. dos & Dias Filho, J. M. (2004). Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(34), 7-22.

Martins, G. A. (2008). Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisa no Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 9-18.

Melo, M. & Araújo, J. A. O. (2023). Controladoria no terceiro setor: uma investigação sobre o uso das técnicas de controladoria em uma associação de mulheres empreendedoras. *REMIPE-Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco*, 9(1), 3-23.

Milani Filho, M. A. F. (2009). Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares, Tese (doutorado), Universidade de São Paulo (USP), São Paulo.

Morgan, L. M. & de Benedicto, G. C. (2009). Um estudo sobre a controladoria em organizações do terceiro setor na Região Metropolitana de Campinas. *Revista de Administração Unimep*, 7(3), 111-133.

Oliveira, R. F., dos Santos, E. A. & Lunkes, R. J. (2021). Controle Interno: Um Estudo Com Profissionais Contábeis da Grande Florianópolis-SC. *Revista de Administração Unimep*, 19(2), 142-160.

Oliveira, S. L. B. de, Marques, M. A. D. N. C. & Penha, R. S. da. (2018). Controle interno na percepção dos gestores: estudo nas fundações de apoio às instituições federais de ensino superior do Brasil. *Revista Científica Hermes*, 21, 380-399.

- Paes, J. E. S. (2010). *Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social*. Brasília: Forense.
- Paiva, I. & Carvalho, L. (2018). Accounting and management practices in the third sector in Angola. *Accounting and management practices in the third sector in Angola*, (3), 28-42.
- Parente, T. C., Tiscoski, G. P., Rosolen, T., Silva, M. R. F. da, Campos, A. C. A. de & Sakamoto, D. A. (2012). Gestão de mudanças nas organizações do terceiro setor: o desafio da sustentabilidade financeira. *Gestão & Regionalidade*, 28(84), 89-102.
- Patias, N. D. & Hohendorff, J. V. (2019). Critérios de qualidade para artigos de pesquisa qualitativa. *Psicologia em estudo*, 24(e43536).
- Pontes, H. M. B. & Rickardo, L. A. (2017). O papel da controladoria na gestão das entidades do terceiro setor. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, (232).
- Ribeiro, L. M. de P. & Timóteo, A. C. (2012). A Adoção dos controles internos em uma organização do terceiro setor como sustentabilidade econômica: um estudo de caso em uma associação de Minas Gerais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(17), 61-82.
- Silva, A. (2017). *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*. Salvador, BA: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis, Superintendência de Educação a Distância.
- Silva, C. R. M. da & Gouveia, L. B. (2020). O papel das controladorias na transparência das informações: seu contexto e atuação dentro do poder público. *Revista Controle-Doutrina e Artigos*, 18(1), 170-195.
- Silva, L. C. da, Soares, S. V. & Casagrande, M. D. H. (2019). Evidenciação Contábil de Entidades do Terceiro Setor: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis da Universidade do Sul de Santa Catarina - Unisul. *ConTexto – Contabilidade em Texto*, 19(43), 13-26.
- Silva, L. F., & Russo, R. F. S. M. (2019). Aplicação de Entrevistas em Pesquisa Qualitativa. *Revista de Gestão e Projetos*, 10(1), 1-6.
- Stake, R. E. (2005). Qualitative case studies. In Denzin N. K., Lincoln Y. S. (Eds.), *The Sage handbook of qualitative research* (3rd ed., pp. 443-466). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Vasques, C. M. & Silva, A. H. C. (2019). Percepção dos auditores independentes sobre o sistema de controles internos das empresas. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 24(3), 47-61.
- Vieira, A. R. N. S., Lucena, M. P., Araújo, J. G. N. & Medeiros, P. M. (2019). Terceiro setor e valor econômico: uma análise da Santa Casa de Misericórdia do Recife. *Revista Metropolitana de Governança Corporativa*, 4(1), 19-36.
- Vilanova, R. C. N. (2004). Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor: uma abordagem da gestão econômica, *Dissertação (mestrado)*, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Voltarelli, F. R., Martelo, J. R., Toigo, L. A. & Zanchet, A. (2019). O orçamento como ferramenta de gestão de recursos financeiros no parque tecnológico da Itaipu sob a ótica da teoria institucional. *CAP Accounting and Management*, 12(1), 21-36.

Yin, R. K. (2005). Estudo de caso: projeto e métodos. Trad.: Daniel Grassi. 3 (ed.), Porto Alegre, Bookman.