

Controles internos no 3º Setor: Um *Framework* proposto para a Casa Durval Paiva

ALLAN DE AQUINO PEREIRA DE LIMA

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

IVAM RICARDO PELEIAS

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

CLAUDIO PARISI

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

Resumo

Esta pesquisa intervencionista propôs um *framework* de controles internos para auxiliar na solução dos problemas de gestão da Casa Durval Paiva-RN, uma organização do 3º setor. A pesquisa ocorreu em quatro etapas: a). diagnóstico estrutural, objetivos, dificuldades e problemas de gestão; b). busca por estudos semelhantes; c). planejamento e aplicação do *framework* proposto, e; d). avaliação dos resultados, junto aos gestores. Segundo os gestores, o *framework* trouxe benefícios de curto e longo prazo: I) Os problemas de gestão foram corroborados no levantamento de controles e coincidem com a percepção dos *stakeholders*; II) os procedimentos propostos respeitam os objetivos da Casa. São de fácil compreensão, implementação, monitoramento e não afetam o seu dia-a-dia; III) os objetivos do *framework* estão alinhados aos da Casa, mas sofreram resistência de colaboradores, ao que sugeriu-se treinamento e conscientização, para maior efetividade nos controles e atividades. Os resultados indicam que o *framework* contribuiu para solucionar e mitigar os problemas de controles e de gestão da Casa. Também corrobora pesquisas anteriores, sobre a necessidade de ferramentas de gestão para o 3º setor, bem como a relevância social destas organizações, que vão além de suprir as lacunas do estado.

Palavras-chave: Terceiro setor; Controles internos; Pesquisa intervencionista; Câncer infantil; COSO.

1 Introdução

As organizações sem fins lucrativos, integram o 3º setor da sociedade civil. (Olak, Slomski e Cruz, 2008), Segundo o IPEA (2018) até 2015, o setor empregava mais de 2,9 milhões de pessoas no país, com tendência de crescimento. Estas organizações de relevância social mitigam as mazelas sofridas pela sociedade, suprem lacunas do estado e propiciam mudanças nos ambientes onde habitam (Shier & Graham, 2013; Drucker, 1997; Portulhak, Vaz, Delay, & Pacheco, 2017). Não distribuem lucro aos sócios; assim, para gerar recursos fazem bazares, prestam serviços e buscam convênios com empresas e o governo. (Ferreira, 2002; Portulhak, Vaz, Delay, & Pacheco, 2017).

Para gerar transparência e obter a credibilidade dos doadores, essas organizações usam as demonstrações contábeis e a prestação de contas (Portulhak, Vaz, Delay & Pacheco, 2017). Para garantir a qualidade nas demonstrações e otimizar a gestão, adotam práticas de Governança Corporativa e artefatos de controle interno. (Fernandes & Galvão, 2016). Essa não é uma tarefa fácil, e os gestores de organizações como os da Casa Durval Paiva, de Natal-RN, enfrentam óbices como despreparo da equipe, falta de estrutura, escassez de recursos e de mão-de-obra. (Barragan, 2006; Marques, Rody, Reina, & Campos, 2015; Ribeiro & Timoteo, 2012; Piza, Parisi, Megliorini & Gallo, 2013). Por isso, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2016), elaborou o Guia das Melhores Práticas para Organizações do 3º Setor, que ajuda a implantar estas práticas (Piza, Parisi, Megliorini & Gallo, 2013).

O COSO - *The Comitee of Sponsoring Organizations*, e a INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions*, com publicações voltadas à implantação dos controles internos e gestão de riscos, oferecem um *framework* de controles, que auxilia na sua implantação. Diferente do IBGC, o COSO e a INTOSAI não possuem frameworks voltados ao 3º setor, o que pode levar os gestores dessas organizações a buscarem alternativas voltadas a outros segmentos.

Além da transparência, exigências legais e cláusulas de convênios firmados com órgãos de fomento exigem que organizações como a Casa Durval Paiva prestem contas, evidenciando o uso dos recursos doados. Um convênio é o da Campanha McDia Feliz, realizada anualmente, pelo IRM - Instituto Ronald McDonald em parceria com o Mc Donalds. As exigências deste convênio são: I) Divulgação das demonstrações contábeis, de acordo com a norma em vigor, ITG 2002(R1) (2015); II) Controles com os gastos das campanhas, devidamente auditados e; III) Uso dos recursos da Campanha restrito ao acordo prévio (atendimento da criança e adolescente com câncer).

Assim, a importância das demonstrações contábeis e prestação de contas para essas organizações, na obtenção de recursos, transparência e continuidade, a relevância dos controles internos para garantir a qualidade das informações, e a ausência de um *framework* de controles e gestão de riscos, voltado ao setor, não localizado até o fim do estudo, conduziram à seguinte questão: **Como propor um *framework* de controles internos para de auxiliar na solução dos problemas de gestão da Casa Durval Paiva, uma organização do terceiro setor?**

O objetivo geral é propor um *framework* de controles internos a ser usado pela Casa Durval Paiva, para auxiliar na solução de seus problemas de gestão. Os objetivos específicos são os seguintes:

- Entender as necessidades de gestão da Casa Durval Paiva, com relação aos processos, falhas existentes e riscos conhecidos;
- Entrevistar outros *stakeholders* da Casa: gestores do Instituto Ronald McDonald; a mãe de acolhido, e; a assistente social da Casa. Busca-se obter novas perspectivas sobre os problemas de gestão e corroborar situações já identificadas.
- Com base na literatura e informações obtidas, propor um *framework* de controles internos, suprindo necessidades não atendidas pelos já existentes;
- Aplicar o *framework* proposto, elaborar o mapeamento de riscos para propor respostas aos riscos identificados e ajudar na sua implementação;
- Observar se o *framework* atendeu as necessidades de gestão, na percepção dos gestores.

As contribuições esperadas são:

- Propor um *Framework* de controles internos que atenda às necessidades da Casa, pois até este momento não foi localizado um *framework* voltado ao 3º setor;
- Permitir a implantação de artefatos de controle interno, viabilizando o aumento da transparência, clareza e legitimidade de suas ações;
- Viabilizar a solução dos problemas de gestão enfrentados;
- Evidenciar, com a aplicação do *framework*, a possibilidade de reaproximação entre o ambiente prático e os achados acadêmicos, utilizando a metodologia intervencionista;

O estudo limitou-se as análises do ambiente e dos controles internos da Casa Durval Paiva. A escolha desta organização considerou aspectos como acessibilidade, disponibilidade de informações, disposição de gestores e diretores, porte, relevância social e tempo hábil para a realização.

A Casa atende crianças e adolescentes (de 0 a 18 anos) acometidas de câncer e participa de programas de fomento, promovidos por empresas privadas como a campanha McDia Feliz, do Instituto Ronald McDonald - IRM, em parceria com a rede de Fast-Food McDonalds. Também participa do "Criança Esperança", promovido pela TV Globo.

2 Revisão Teórica

2.1 Os três setores na organização da sociedade

As organizações públicas e privadas, são classificadas em três setores, como disposto na tabela nº 1:

Tabela 1

Os 3 setores

Setor	Objetivo	Descrição
1º setor gestão do patrimônio público	Ente público > fins públicos	Objetiva gerir a riqueza do povo, suprir suas necessidades, e realizar o bem comum, tratando a todos de forma igualitária, em igualdade de situação. Usa recursos (tributos), pagos pelos contribuintes, (sua principal receita), além de mecanismos estatais. Representado pelos entes públicos (federação, estados e municípios e equiparados). (Silva, 2010; Slomski, Rezende, Cruz, & Olak, 2012).
2º setor Obtenção de lucro	Ente privado > fins privados	É o mercado que distribui dividendos para remunerar o capital investido por pessoas físicas ou jurídicas. Agrega empresas privadas, que objetivam remunerar seus acionistas. É representado pelos órgãos privados (empresas privadas e equiparadas) (Silva, 2010; Slomski, Rezende, Cruz, & Olak, 2012).

CONTINUA

CONCLUSÃO

3º setor Bem-estar social	Ente privado > atividade privada > fins públicos	Buscam suprir as falhas do estado. (Laffin & Ebsen, 2004). Contribuem para o bem-estar social, e seu produto é o ser humano transformado (Drucker, 1997). Vão além de suprir as lacunas do estado, afetando de forma social e política (Seibel, 1990). Composto por entidades religiosas, políticas, associações, fundações, instituições culturais, da saúde, e organizações civis, para fins diversos. (Slomski, Rezende, Cruz, & Olak, 2012).
---------------------------	--	--

2.1.1. O terceiro setor: A caridade e sua origem histórica

A divisão em setores não existia nos primórdios da sociedade, a cerca de 4.000 a. C.; todavia, a existência do 1º e 2º setor eram claras, como se vê na sociedade egípcia. Lá, o 1º setor abtangaia o império, (faraós, sacerdotes, escribas e exércitos), e o 2º setor os comerciantes, camponeses, artesãos e escravos. (Becker, 1980). Na Índia Antiga, o imperador budista, Asoka (aprox. 274 – 232 A.C.) provia instalações médicas, perfurava de poços artesanos e plantava de arvores para usufruto do povo. Estas ações tidas como de assistência social, surgiram no 1º setor. (Hudson, 1999). Na Grécia Antiga, os viajantes recebiam comida, abrigo e hospitalidade de famílias ricas e camponeses. Aqui, o amparo aos desfavorecidos partia da iniciativa privada; assim, pode-se considerar o início da caridade e o surgimento do 3º setor. (Hudson, 1999).

O termo 3º setor, usado para descrever as organizações voltadas à questão social, passou a ser usado a partir dos anos 1970, para nomear um setor da economia que exercia atividades sem fins lucrativos. O termo foi citado no artigo "*The untapped Potential of the third sector*", de Amitai Etzioni, publicado na *Business and Society Review* 1972, que abordou a necessidade do governo da época apoiar este setor, em detrimento ao setor lucrativo. Outro a usá-lo foi o livro *The Third Sector: New Táticas for a responsive society*, de Theodore Levitt, de 1973. (Pace, 2009).

2.1.2. Terceiro setor no Brasil

O surgimento do 3º setor no Brasil está ligado à filantropia religiosa. A Santa Casa de Misericórdia de Santos, fundada por Brás Cubas em 1.543, foi a primeira organização do setor no país, e desde então, várias foram criadas, (Silva, 2010). Sua personalidade jurídica foi reconhecida com a publicação do Código Civil de 1916 (Lei nº 3.071, 1916), sucedido pela Lei nº 10.406, (2002; Silva, 2010). O termo "3º setor" se popularizou no país nos anos 1990.

2.1.3. As demonstrações contábeis no 3º setor

O evolução do 3º setor elevou sua visibilidade e a competitividade na busca de recursos públicos e privados. (Assaf, Araújo, & Fregonesi, 2006; Carneiro, et al., 2011). Empresas em busca de valorização da marca realizaram parcerias via filantropia, o que requereu investir em projetos sociais, beneficiando sociedade e acionistas. (Bose, Fedato, & Mendonça, 2003). Isso aumentou a importância da contabilidade na gestão dos negócios (Assaf et al., 2006), levando os gestores a buscarem nela e na contabilidade gerencial, o aprimoramento das prestações de contas e de processos, atingindo maiores níveis de transparência e criando diferencial frente as demais organizações, além de atender as exigências legais. Silva (2005) observou que, das organizações por ele estudadas, 66% das enquadradas como Oscip prestam contas à comunidade e 21% das não enquadradas 21% prestam contas, indicando que a adoção das práticas contábeis e a prestação de contas estão ligadas a obrigatoriedade legal imposta ao setor.

O CFC aprovou a Resolução 1.409 - ITG 2002 (CFC 2012) definindo critérios e procedimentos contábeis para o 3º setor e em sua revisão, (2015), determinou a aplicação da Resol. n.º 2017/NBCTG07(R2) (2017), no registro do imobilizado, fazendo com que as doações com restrição de uso sejam contabilizadas para produzir efeito zero no resultado, conforme itens 26 e 27 da norma.

As mudanças trazidas pelas novas normas contábeis contribuíram para a transparência e o atendimento à essas exigências (Portulhak et al., 2017; Lei 12.101, 2009; Decreto 8.242, 2014; Lei 6.790, 1999), porém, muitas organizações não se adequaram de forma integral (Mário, Alves, Carmo, Silva, & Jupetipe, 2013; Silva, Correia, Lima, Silva, & Miranda, 2017). Problemas como a inexperiência em gestão, falta de sistemas informatizados e a ideia de que aspectos gerenciais não estão ligados ao seu objetivo levaram à negligência de sua gestão (Mário et al., 2013).

2.1.4. Governança Corporativa e o terceiro setor

A Governança Corporativa é um conjunto de práticas usadas na gestão dos negócios (CVM, 2002; IBGC, 2016), que envolve todas as áreas da empresa: sócios, acionistas, gestores, departamentos e colaboradores, com intuito de melhorar o desempenho e auxiliar na resolução de problemas. O Guia de melhores práticas voltados ao 3º setor, do IBGC (2016, p.135) afirma que: “As fundações e as associações lidam com inúmeros desafios, e a governança corporativa é mecanismo para ajudá-las a superá-los”. A literatura aponta problemas enfrentados pelo setor, como se vê na tabela nº 2.

Tabela 2

Relação Problemas Vs. Autores

Problemas identificados	Autores
Despreparo técnico dos envolvidos (despreparo)	Barragan, 2006
Custo de implementação e manutenção dos controles	Barragan, 2006
Ausência de orçamento anual	Piza, Parisi, Megliorini & Gallo, 2013
Despreparo dos gestores	Marques, Rody, Reina & Campos, 2015
Ausência de planejamento estratégico	Marques, Rody, Reina & Campos, 2015
Falta de estrutura para implementação dos controles	Barragan, 2005
Falta de aderência as práticas contábeis aplicáveis	Marques, Rody, Reina & Campos, 2015
Falta de capacidade financeira (ausência de recursos)	Mario, Alves, Carmo, Silva & Jupetipe, 2013.
Ausência de mecanismos de controle e gestão	Ribeiro & Timoteo, 2012; Marques, Rody, Reina, & Campos, 2015
Mão-de-obra voluntária é volátil e rotativa	Marques, Rody, Reina & Campos, 2015; Barragan, 2005
Manual de procedimentos é falho	Pétille, Dedonato, Mazzioni, Kruger & Zanin, 2013;
Falta de segregação de funções	Pétille, Dedonato, Mazzioni, Kruger & Zanin, 2013;

Fernandes e Galvão (2016), Lugoboni, (2016), Peleias, Ehrentreich, Silva e Fernandes, (2017) e Piza, et al., (2013), destacam a importância da governança às boas práticas de gestão das organizações, de qualquer porte ou setor, e como uma das ferramentas, o controle interno.

2.2. Controle Interno

Controle interno é um conjunto de procedimentos usados para gerir uma organização, de acordo com seus princípios e objetivos, em caráter permanente, garantindo o alcance dos objetivos relativos às operações, divulgação e conformidade, além de proteger o patrimônio e

garantir a transparência das ações (Attie, 2007; COSO 2013; Intosai, 2004; Peleias, 2002). Os objetivos do controle interno são:

- ✓ **Salvaguarda dos interesses:** (Attie, 2007; Peleias 2002; Ribeiro e Timoteo 2012);
- ✓ **Precisão e confiabilidade dos relatórios contábeis, financeiros e operacionais:** (Attie, 2007; Slomski et al., 2012);
- ✓ **Estímulo à eficiência operacional:** (Barragan, 2005);
- ✓ **Aderência às políticas existentes:** (Attie, 2007).

A fim de garantir a aderência destes objetivos, propõe-se, 3 meios, sendo eles a supervisão permanente, o sistema de revisão e aprovação e a auditoria interna. (COSO, 2013).

2.3. COSO: Surgimento, controles internos, gestão de riscos e ERM

O COSO, criado em 1985, elaborou e publicou manuais técnicos de recomendações auxiliar na gestão de riscos corporativos, implantação de controles internos e discussão de fraudes. (<https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>, recuperado em 20 de fevereiro de 2018). A publicação do COSO (2013) propôs um modelo para entender, avaliar e aperfeiçoar os controles internos estruturada em três dimensões: **a). Os objetivos:** Operacional, divulgação e controle; **b). Componentes dos controles:** Ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento, e; **c). Estrutura Organizacional:** Esqueleto organizacional que sustenta suas atividades. (COSO, 2007).

A busca dos gestores por mitigar os riscos aos quais as empresas são expostas é constante. Para isso, atualizam suas estratégias de gestão de riscos e seus controles internos. Neste contexto, risco é a possibilidade de um evento ocorrer e afetar adversamente a realização dos objetivos propostos. (Peleias, Caetano, Parisi & Pereira, 2013; COSO, 2013).

O COSO e Price Waterhouse Coopers publicaram, em 2004, o *Enterprise Risk Management*, uma estrutura de controles internos que contempla a identificação e a gestão dos riscos empresariais. (Barragan, 2005; Peters, 2004) As proposições do COSO constam nos cubos COSO I e COSO II. Esta evolução trouxe um detalhamento maior da avaliação de risco, refletida no cubo COSO II da seguinte forma: Ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta ao risco, atividades de controle, informações e comunicação e monitoramento. (COSO, 2007). A atualização de 2017 abordou a evolução dos riscos e a necessidade das organizações se aprimorarem frente ao novo mercado. (COSO, 2017). A nova estrutura possui cinco tópicos: Governança & cultura; estratégia e definição de objetivos; desempenho; revisão e acompanhamento, e; informação, comunicação e relatos.

2.4. Intosai

O INTOSAI é uma organização autônoma, independente, não governamental e não política, fundada em 1953 junto ao Conselho Econômico e Social da ONU. Publica normas e diretrizes para Entidades Fiscalizadoras Superiores para melhorar a qualidade da auditoria governamental no mundo. (INTOSAI, 1998). A publicação ISSAI 9100 define controle interno como processo integral, aplicado pela gestão, para garantir o alcance dos objetivos, usando uma abordagem de riscos, que visa: a) Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; b) cumprimento das obrigações e responsabilidades; c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, e; d) salvaguarda de recursos contra perdas danos e desvios

(salvaguarda patrimonial). Sua publicação sobre controles internos para o setor público é baseada no COSO I.

Poucos estudos comparam o COSO e o INTOSAI. Wassally (2008) apontou a desarmonia conceitual entre as diretrizes do COSO e INTOSAI e as normas da Secretaria Federal de Controles internos. Cannavina e Parisi (2015) constataram que os órgãos da administração pública direta do poder executivo federal não usam plenamente os componentes de controles internos oferecidos pelo COSO e INTOSAI, notando-se distanciamento entre os modelos. Pace (2009) apontou a distância entre os objetivos dos entes do 1º, 2º e 3º setores.

O atendimento aos assistidos, obtenção de recursos em programas de fomento e trabalho voluntário, exigem que o 3º setor adapte conceitos e técnicas de gestão às suas necessidades, o que, em muitos casos pode não ser possível. Mário, et al., (2013) observaram que, apesar dos avanços, parte das organizações pesquisadas precisa aprimorar seus sistemas contábeis e o uso de ferramentas, porém a falta de recursos e de pessoal preparado os impede.

2.5. Reunião com a Casa Durval Paiva

A Casa Durval Paiva, organização objeto deste estudo, está na cidade de Natal-RN e foi fundada em 11 de julho de 1995 objetivando amparar crianças e adolescentes com câncer. Para conhecer a Casa, houve reunião em 20 de julho de 2018, com os principais gestores, onde conheceu-se sua história, objetivos, serviços oferecidos, principais realizações e premiações recebidas. Na oportunidade, indagou-se quais eram os principais problemas de gestão enfrentados. As respostas obtidas estão na tabela nº 3.

Tabela 3

Resumo reunião com a Casa Durval Paiva – Problemas de gestão

Nº	Título	Comentários DA CASA sobre o problema
Aspectos gerais da Casa		
1	Sustentabilidade e suficiência	A Casa se preocupa com sua suficiência. A captação de recursos é limitada, tendo que otimizar permanentemente seu uso.
2	Diversidade de fontes de captação	A maior fonte de captação é a Central de doações.
3	Planejamento anual com orçamento estabelecido	Há Planejamento sem formalização. Não há orçamento anual para nortear os passos da Casa..
4	Discussões mensais para acompanhar os resultados	As discussões são isoladas com os setores especialmente, financeiro/central de doações/marketing/gerencia. Não há formalização das reuniões entre direção e gerência da Casa.
5	Ausência de sistema de automação eficaz	O atual sistema deixa a desejar para atender o porte da Casa, conforme parecer da auditoria externa.
Problemas específicos, ligados ao orçamento		
6	Ausência de orçamento	Não há orçamento anual definido, o que dificulta tomadas de decisão e acompanhamento dos gastos.
Problemas específicos, ligados ao contábil		
7	Ausência de interface entre departamentos	Não há um sistema de automação integrado, levando ao uso de planilhas e controles manuais.
8	Controle de estoque	Ausência de sistema integrando estoque/compras /financeiro.
9	Não há setor de imobilizado	Ausência do setor (gestor responsável), mesmo apontado pela auditoria .

CONTINUA

CONCLUSÃO

Problemas específicos, ligados aos convênios

10	Contabilidade não atende as normas vigentes	É preciso alinhar e atualizar a escrituração com as normas e solicitações de financiadores.
11	Contabilidade com expertise	O prestador de serviço contábil precisa se adequar à legislação vigente e orientar a Instituição acerca de riscos pela não observância desta.

Problemas específicos, ligados ao financeiro

12	Manual de procedimentos	Não existe.
13	Fluxo de caixa	O fluxo de caixa é feito manualmente em planilhas eletrônicas;
14	Pessoal capacitado	Pessoal do setor pouco capacitação, especialmente quanto aos procedimentos necessários para um controle mais eficaz.

Problemas específicos, ligados ao operacional

15	Não há segregação de função	Há o acúmulo de funções (mesma pessoa planeja, operacionaliza, monitora e presta contas).
-----------	-----------------------------	---

2.6. Proposta de *Framework* para a Casa Durval Paiva

Face aos problemas enfrentados pela Casa, apontados na literatura (Barragan, 2006; Cannavina & Parisi 2015; Marques, et al., 2015; Pace, 2009; Pértile, Dedonato, Mazzioni, Kruger, & Zanin, 2013; Ribeiro & Timoteo, 2012; e Wassally 2008), apresentados na tabela 3, propôs-se um *framework* de controles internos e gestão de riscos, adaptado a partir do COSO, conforme a tabela nº 4:

Tabela 4

Proposta de *Framework* – cubo de controle internos

Faces do Cubo	Linhas por Face
Objetivos	Operacional e atendimento social
	Divulgação
	Conformidade
	Prestação de contas
Componentes	Ambiente de controle
	Avaliação de riscos
	Atividades de controle
	Informação e comunicação
	Atividades de monitoramento
Estrutura organizacional	Entidade
	Divisão
	Unidade de operações
	Funções

Visando as diferenças entre os setores (organizações privadas e do 3º Setor), os objetivos do *Framework* foram ajustados às necessidades da Casa (Hudson, 1999; Olak & Nascimento, 2006), e listados na tabela nº 5:

Tabela 5

Objetivos do *Framework*

Objetivos	Descrição
Operacional e atendimento social	Ligados à eficiência, eficácia e efetividade das operações incluem metas financeiras e de desempenho. Diferente do 2º setor que visa lucro, a principal ação da Casa é o atendimento social, sua razão de existir. (COSO, 2013; Drucker, 1997; Silva, 2010). Segundo a gestora, a efetividade dos trabalhos é fundamental, pois indica que a Casa está atingindo seus objetivos. (Sowa, Selden e Sandfort, 2004).

CONTINUA

CONCLUSÃO

Divulgação	Ligado às divulgações financeiras e não financeiras, para fins internos e externos. Deverão abranger aspectos de confiabilidade, oportunidade, transparência e outros previstos em leis e normativos aplicáveis, sendo, previstos nas políticas da organização. (Milani, 2004; Portulhak et al., 2017; Ramos & Klann, 2015). Segundo a gestora, a Casa objetiva manter as divulgações de acordo com as normas vigentes.
Conformidade	Atrelado ao cumprimento das leis, regulamentos e normativos aplicáveis, de acordo com sua classificação perante aos órgãos reguladores e ao estado. Para a gestora, este objetivo é importante, o atendimento das exigências legais está ligado à obtenção de recursos, (Barragan (2015; Olak & Nascimento, 2006; Slomski et al. 2012).
Prestação de contas	Conforme literatura (Carneiro et al., 2011; Olak & Nascimento, 2006; Portulhak et al., 2017; Ramos & Klann, 2015) e corroborado com a gestão da Casa, a prestação de contas é um objetivo das organizações do 3º setor, dada sua importância na obtenção de recursos.

3 Metodologia

A pesquisa é intervencionista, com abordagem qualitativa (Gil 2002), cuja característica é a subjetividade das informações. Valoriza a visão de mundo dos indivíduos, não sendo mensurada apenas com números. (Vergara 2006). É uma variação da Pesquisa-ação e teve origem na área das pesquisas sociais, cuja característica é a aplicação prática do que os acadêmicos constatarem em seus estudos (Jönsson, & Lukka, K, 2005; Martins & Theóphilo, 2016; Oyadomari, Assis, Simãozinho, & Mendonça, 2012; Thiollent, 1998).

Esta prática vem estreitando relações entre a academia, organizações e mercado, de forma oposta a uma tendência do ambiente de negócios dos últimos anos, no qual se nota certa rejeição dos atores do ambiente prático em relação a academia. (Baldvinsdottir, Mitchell, & Nørreklit, 2010; Oyadomari et al., 2012; Suomala & Lyly-Yrjänäinen, 2010). Na pesquisa intervencionista, a coleta de dados pode ocorrer em paralelo com outras etapas do estudo. (Martins & Theophilo, 2009).

3.1. Framework para a pesquisa intervencionista

Para estruturar os passos desta pesquisa de forma ordenada, usou-se como base, o *framework* proposto por Daniballe, (2017) em quatro etapas, como se vê na tabela nº 6:

Tabela 6

Framework pesquisa intervencionista

Nº	Etapas	Atividades de pesquisa
1	Diagnóstico da situação	Análise inicial do ambiente Diagnóstico dos problemas Pesquisadores profissionais envolvidos Elaboração do <i>framework</i> para a intervenção, conforme estudos prévios
2	Planejamento e nível de intervenção	Planejamento (agenda e datas para intervenção) – disponibilidade pesquisador e organização Definir nível de intervenção e participação do pesquisador (êmic e étic) Aplicação do <i>framework</i> , considerando as etapas:
3	Coleta, análise e execução	<ul style="list-style-type: none"> • Ambiente de controle • Avaliação de riscos (análise e resposta aos riscos) • Atividades de controle • Implantar a solução
4	Avaliação de resultados	Acompanhar monitoramento dos controles Avaliar aceitação dos colaboradores Avaliar visão dos gestores sobre a implantação Avaliar contribuições percebidas no curto prazo Avaliar possibilidade de melhorias no médio e longo prazo

4. Apresentação e discussão dos resultados

Os resultados foram organizados em três partes: 1º. Entrevistas com *stakeholders*: principais achados; 2º. Aplicação do *framework* proposto: principais achados e proposição da solução, e; 3º. Opinião dos gestores sobre o *framework* e soluções aos problemas de gestão.

4.1. Entrevistas com stakeholders: principais achados

Foram entrevistados três *stakeholders* da Casa: Uma gestora do IRM, uma assistente social e a mãe de um assistido. Os principais achados foram elencados na tabela nº 7:

Tabela 7

Questões da entrevista: *stakeholders* Casa Durval Paiva

1 - Qual é a sua relação com a Casa Durval Paiva?

Pergunta feita para entender a relação do stakeholder com a Casa.

2 - Qual a sua visão com relação aos trabalhos prestados pela Casa?

Destacou-se a importância dos trabalhos da Casa na sociedade. Nota-se a gratidão da mãe do assistido pela significância da Casa aos moradores da região. (linhas 78, 80 e 106 da entrevista). Evidenciou-se a fala de Drucker (1997) sobre a transformação social, a efetividade das ações da Casa e o alcance dos seus objetivos, constatado na reunião com a Casa. Sobre os trabalhos realizados: A gerente do IRM aponta a relação de longa data com a Casa e sua importância junto às comunidades do Rio Grande do Norte (linha 15). A Assistente social citou a intervenção da Casa junto aos órgãos públicos para pleitear os direitos das famílias assistidas, em concordância com Seibel (1990) sobre a participação do 3º setor na sociedade, não apenas na assistência social.

3 - Qual a sua visão acerca da gestão da Casa?

A Assistente social da Casa destacou a preocupação com a gestão e uso adequado dos recursos e prestação de contas, (linha 48 da entrevista). Destacou o reconhecimento da gestão de qualidade por conta dos prêmios recebidos nos últimos anos. A gerente do IRM destacou (linha 78 da entrevista) que a Casa possui profissionais excelentes, o que favorece sua boa gestão. A assistente social (linhas 117 e 122) foi específica ao dizer que a gestão da Casa é clara, (transparente) com relação a aplicação dos recursos obtidos.

4 - Quais aspectos positivos se destacam na Casa?

Para a gerente do IRM, a credibilidade junto à sociedade é um ponto positivo de maior destaque, junto a boa relação que a gestão da Casa tem com hospitais e outros órgãos públicos. Para a assistente social, o envolvimento, o comprometimento de todos na Casa e a gestão adequada dos recursos são destaques positivos, além da preocupação ininterrupta com as crianças atendidas e o cuidado dispensado a elas é o maior destaque positivo. Observa-se que a percepção destes *stakeholders* está diretamente ligada a sua relação com a Casa.

5 - Enxerga pontos de melhoria nas atividades realizadas pela Casa? Quais?

Para a gestora do IRM, a Casa deve melhorar o feedback e a atualização tempestiva do andamento dos projetos, aumentar a interação com outras organizações do estado, investir em treinamento para capacitar os colaboradores, comunicar previamente a necessidade da execução de procedimentos diferentes do que foi acordado nos convênios e usar os recursos para as finalidades informadas. Para a assistente social, aspectos como o sistema eletrônico de gestão devem ser otimizados. Para a mãe do assistido, não há aspectos a serem aperfeiçoados dentro da Casa.

6 - Espaço para opinião pessoal ou outros comentários.

Outros comentários dos *stakeholders* da Casa estão nas transcrições dos áudios, transcritos no trabalho de base para este artigo.

4.2. Aplicação da pesquisa intervencionista

A pesquisa ocorreu em 4 partes, por um método diferente do convencional. Sua aplicação, inclusive a etapa de coleta de dados, ocorreu em diferentes momentos, em paralelo com outras etapas do estudo (Martins & Theophilo, 2009). As quatro etapas estão descritas na tabela nº 6.

1. Diagnóstico da situação: Foram obtidas as informações iniciais da Casa, e realizou-se o levantamento do referencial teórico. Foram listados os problemas de gestão enfrentados, para auxiliar no embasamento da construção do *framework*. As atividades da Casa são de baixa complexidade; assim não foram envolvidos especialistas na análise de informações específicas.

2. Planejamento e nível da intervenção: Grande parte da pesquisa ocorreu por telefone, devido a distância entre os pesquisadores e a Casa. Devido a forte colaboração e alto nível de intervenção, classificada no nível 5, da escala de níveis de intervenção criada por Suomala e Lyly-Yrjänäinen, (2010), os contatos telefônicos e por e-mail eram frequentes. Foram agendados previamente por e-mail, para não interferir nas atividades da Casa.

3. Coleta, análise e execução: Nesta etapa aplicou-se o *framework* proposto e aprovado, da seguinte forma:

Ambiente de controle: Com base nas Resoluções NBC TA's vigentes, aplicáveis aos trabalhos de auditoria e no COSO III, (2017), houve o entendimento da entidade, com o preenchimento dos formulários elaborados, intitulados, *Entity level* e *Risk assessent*. Os formulários permitiram identificar a estrutura da Casa, seus diretores e conselheiros, formas de obtenção de recursos, concorrentes e apoiadores, bem como estrutura física, hierárquica e sistêmica. Observou-se a tratativa aplicada na gestão dos riscos, considerando: 1) Governança e cultura; 2) Estratégia e definição de objetivos; 3) Performance; 4) Revisão e acompanhamento, e; 5) Informação, comunicação e *reporting*.

Avaliação de riscos: Em posse das informações estruturais, foi iniciada a avaliação dos riscos, de acordo com as etapas descritas na tabela nº 8:

Tabela 8

Resumo de atividades e informações da matriz de riscos

Descritivo e Walkthrough	Levantamento das atividades da Casa, seus possíveis controles. Foram analisadas as áreas: Compras; Contas a pagar; Contas a receber; Tecnologia da informação – TI; Telemarketing; Recursos humanos/Folha de pagamento/ voluntariado; Projetos; Atendimento social; Contabilidade; Doações; Imobilizado; Estoques; Aspectos gerais
Avaliação de riscos	Após elaborar os descritivos e walkthrough das áreas, elaborou-se a matriz de riscos que teve por objetivos: I) evidenciar possíveis riscos inerentes da Casa, baseando-se em suas atividades; II) Evidenciar os riscos identificados através dos descritivos, e; III) Evidenciar as respostas aos riscos identificados, a fim de mitigá-los. A matriz de riscos foi subdividida em três etapas, semelhante ao COSO II (2007). Conforme exposto:
Matriz de riscos	a) Levantamento de riscos inerentes: foram listados os principais riscos inerentes das áreas analisadas com base nos aspectos observados na etapa de entendimento da entidade e de outras conversas estabelecidas com a gestão. b) Levantamento e avaliação aos riscos: foram listados os riscos identificados nas áreas, durante as entrevistas com seus responsáveis. Para corroborar o descritivo, houve reuniões com a gestora da Casa, apresentando as informações obtidas, e quando cabível, fazendo as adequações pertinentes.

CONTINUA

CONCLUSÃO

c) **Resposta aos riscos:** Com base na Resolução n.º 2016/NBCTA330(R1) (2016), e nos objetivos da Casa, foram elaborados procedimentos de respostas aos riscos identificados, para saná los ou ao menos reduzir a sua possibilidade de ocorrência a um nível razoavelmente aceitável.

Atividades de controle: Após as etapas descritas elaborou-se relatório de pontos e recomendações, entregue em 27 de novembro de 2018 à diretoria e principais gestores, que aprovaram as soluções propostas e autorizaram o início da implementação.

Implementação e solução: Para auxiliar a implementação das recomendações, um pesquisador visitou a Casa, em Natal-RN, entre os dias 03 e 07/12/2018. Na visita, acordou-se que primeiro, seriam implementados os controles sugeridos aos riscos ligados aos problemas de gestão. As principais soluções implementadas durante a visita foram listadas, por área, na tabela nº 9:

Tabela 9

Principais contribuições dos controles internos nas áreas da Casa

Principais alterações	Solução
	<u>Fontes de captação</u>
Recomendações para novas formas de captação	Houve orientações para buscar novas formas de captação, como eventos e prestação de serviços com esse fim;
	<u>Imobilizado</u>
Estrutura de <i>layout</i> sistêmico	Auxílio na elaboração do <i>template</i> das informações no sistema;
Estrutura mínima necessária aos relatórios do imobilizado	Foi criado um <i>template</i> para diferentes relatórios do imobilizado (analíticos e sintéticos);
Orientações para a elaboração do manual de procedimentos do departamento	Foi criado um <i>template</i> com as informações mínimas a serem contempladas no manual de procedimentos do departamento, para nortear a elaboração por parte da Casa;
	<u>Recursos Humanos</u>
Formulário requisição de novas contratações	Criou-se um formulário para requisição de novas contratações, a fim de evidenciar todas as etapas do processo e respectivas aprovações;
Formulário processo seletivo	Foi criado um formulário para acompanhamento do processo seletivo, para evidenciar todas as etapas do processo e respectivas aprovações;
Estrutura para procedimentos RH	Foi criado um <i>template</i> com as informações mínimas a serem apresentadas no manual de procedimentos do departamento, para nortear a elaboração por parte da Casa;
	<u>Projetos</u>
Ferramenta para controle de projetos	Foi criado um <i>template</i> para controle e gestão dos projetos que a Casa possui, em especial, as atividades inerentes ao "Projeto vida" e as suas obras.

4. Avaliação dos resultados: Após implementar as melhorias, foi aplicado aos gestores um questionário para obter feedback sobre a aplicação do *framework* e seus efeitos

na Casa. Para melhor compreensão os achados foram separados em 3 partes, como apresentado na tabela nº 10:

Tabela 10

Principais resultados do questionário final

Princ. tópicos	Principais achados
Identificação, análise e resposta aos riscos em relação aos objetivos do framework e da Casa	Para os gestores, a análise do ambiente, a identificação dos riscos e as respostas a eles consideraram os objetivos da Casa representados nos objetivos do <i>framework</i> proposto. Já que os objetivos representam o que a Casa almeja, (COSO, 2013) é fundamental que a identificação dos riscos e as medidas para reduzi-los a um nível razoável (Resolução n.º 2016/NBCTA315(R1), 2016) ocorram com tal finalidade. Outro aspecto relevante é a importância de que ferramentas de gestão e objetivos da Casa se comuniquem, pois, a falta de diálogo entre ferramenta e a realidade, dificulta seu uso, causando distanciamento. (Mário, et al., 2013; Pace, 2009).
Facilidade na compreensão, aplicação, monitoria, aceite das respostas e adequação à estrutura da Casa	Buscou-se observar a percepção dos gestores sobre a aplicação do <i>framework</i> . Dentre as conclusões obtidas, destaca-se a percepção positiva dos gestores sobre a facilidade na aplicação do <i>framework</i> junto aos colaboradores, a adequação dos procedimentos propostos, à estrutura da Casa, e a facilidade de uso e monitoramento. Os gestores não sentiram uma boa resposta por parte dos colaboradores. Por isso, foi orientado aos gestores a necessidade da participação e comprometimento de todos para o funcionamento dos controles internos (COSO 2007; INTOSAI 2004; Peleias, 2002). Os gestores manifestaram o interesse no treinamento dos colaboradores, para promover a conscientização, e em paralelo, estão falando com eles para que novos procedimentos sejam adotados e praticados por todos.
Pontos positivos com relação ao framework proposto e seus pontos de melhoria. Contribuições trazidas para a Casa no curto e longo prazo	Os gestores consideraram a proposta e aplicação do <i>framework</i> de controles internos proveitosa, corroborando Mário, et al., (2013), sobre modelos adequados às necessidades destas organizações. Confirma o alinhamento com o objetivo geral da pesquisa de usar o <i>framework</i> proposto na implantação dos controles internos, de forma efetiva. Os pontos identificados e as soluções propostas, foram elaborados com base nos objetivos e limitações da Casa. O alinhamento das propostas com as expectativas da Casa constam em itens como a necessidade de diversificar as fontes de renda. Neste caso, a deficiência e a solução proposta já estavam sendo providenciadas, como evidenciado pela Casa. Como pontos positivos destacaram a entrega do relatório, que servirá para monitorar os pontos resolvidos e implantar soluções futuras nos não resolvidos. Destacou-se o auxílio para elaborar manuais de procedimentos e controles internos. Citou-se o auxílio de um pesquisador na solução de vários pontos identificados. O pouco tempo para a intervenção e procedimentos feitos a distância foram citados como pontos de melhoria; porém, como estes não têm ligação com o <i>framework</i> proposto, constatou-se a não identificação de pontos a serem corrigidos neste momento. Opinião geral: Os gestores consideraram a intervenção "positiva e promissora", recomendando seu uso na Casa, e em outras organizações do setor.

4.3 O Resultado da intervenção: Contribuições teóricas e práticas da pesquisa

Os achados indicam que a intervenção trouxe contribuições empíricas e teóricas, atendendo as necessidades levantadas por Suomala e Lyly-Yrjänäinen, (2010), sobre a pesquisa intervencionista.

Como contribuição teórica, o sucesso da implantação do *framework* de controles internos, e o retorno positivo dos gestores, apontam que o embasamento teórico obtido para propor a nova estrutura foi satisfatório. O ineditismo da proposta do *framework* específico para uma organização do 3º setor abre o caminho para novas pesquisas, na replicação do *framework*, na sua melhoria ou na comparação com outros modelos existentes. Esta situação satisfaz a proposta de Mário, et al., (2013), sobre a necessidade de modelos adequados às necessidades das organizações. Como contribuição empírica, as várias melhorias implantadas com a realização do estudo, as contribuições deixadas como orientação para que ela possa

realizar no futuro, além do retorno positivo dos gestores da Casa, com relação a intervenção realizada, satisfazem este aspecto, levantado por Suomala e Lyly-Yrjänäinen, (2010).

5 Considerações finais

Esta pesquisa buscou propor um *framework* de controles internos para auxiliar a Casa Durval Paiva na solução dos seus problemas de gestão. A revisão teórica revelou a inexistência de um *framework* específico para o 3º setor. Foram levantadas as principais pesquisas sobre estes temas e aplicadas ao 3º setor, apontando peculiaridades e dificuldades. Buscou-se conhecer a Casa, sua estrutura, programas, qualidades e problemas de gestão enfrentados. Definiu-se a pesquisa intervencionista como opção para o trabalho. Baseado no trabalho de Danniballe, (2017) criou-se um passo-a-passo para a aplicação da pesquisa em quatro etapas. A revisão de literatura e informações da Casa permitiram criar o *framework* de controles internos aplicado para auxiliar na solução dos problemas de gestão. Foram realizadas entrevistas com *stakeholders*, o que corroborou informações sobre os problemas de gestão e das qualidades da Casa, informadas pelos gestores em reuniões anteriores.

As principais atividades de aplicação do *framework* foram: a) reuniões (*conference call*) com gestores e coordenadores para mapear os procedimentos das principais áreas. b) criou-se uma matriz de riscos para identificar e avaliar os riscos e elaborar respostas para os riscos relevantes. c) criou-se um relatório de riscos e recomendações, remetido à diretoria e gestão da Casa para aprovação e implantação das recomendações inerentes aos pontos ligados aos problemas de gestão identificados. d). Após a implantação, aplicou-se questionário aos gestores da Casa obtendo-se retorno positivo da efetividade do *framework* proposto.

O questionário revelou que: I) Os procedimentos de identificação, análise e resposta aos riscos respeitam os objetivos da Casa; II) As respostas ao risco sugeridas são de fácil compreensão e monitoramento e respeitam a estrutura da Casa; III) Nem todos os colaboradores aceitaram as soluções propostas, ao que sugeriu-se treinamento e reuniões de conscientização; IV) Houve contribuições no curto e longo prazo para a Casa, como a resolução de problemas recorrentes, além do relatório de recomendações que servirá de parâmetro para solução dos demais problemas enfrentados em oportunidades futuras. Outro ponto relevante é a importância dos trabalhos junto a sociedade, os quais contribuem para a continuidade da Casa e a perpetuidade dos seus trabalhos sociais.

Face à relevância e ineditismo do estudo realizado, sugere-se explorar os objetivos do *framework*, frente aos objetivos do 3º setor, a replicação do modelo proposto em outras organizações e a comparação do seu desempenho com *frameworks* propostos a outros setores. Aos riscos e a sua gestão, recomenda-se a abordagem de questões voltadas ao risco dos doadores, como é o caso da filantropia de risco, ou *Venture Philantropy*, onde, além da captação para o custeio das atividades da organização, pode-se obter recursos para o desenvolvimento de novos programas.

Referências

Assaf, A., Neto, Araújo, A. M. P., & Fregonesi, M. S. F. A. (2006). Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(spe), 105-118. Recuperado de <http://www.journals.usp.br/rcf/article/view/34199>

Attie, W. (2007). *Auditoria interna* (2a. ed.). São Paulo: Atlas.

- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Nørreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), 79-82. Recuperado de <https://pdfs.semanticscholar.org/bf84/cfe4d727f94c2838c5c6d8eec9e6a4f00c60.pdf>
- Barragan, L. G. (2005). Controle interno: Diagnostico e adaptação das técnicas existentes para as entidades do terceiro setor (Dissertação de Mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de http://tede.fecap.br:8080/jspui/bitstream/tede/639/1/Luciana_Gavazzi_Barragan.pdf
- Barragan, L. G., Weffort, E. F. J., & Aranha, M. P. S. (2006, novembro). O processo de gestão de riscos e controles internos nas entidades sem fins lucrativos como uma ferramenta para redução de custos. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 13. Recuperado de: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1742/1742>
- Becker, I. (1980). *Pequena história da civilização ocidental* (11a ed.). São Paulo: Cia. ed. Nacional.
- Bose, M., Fedato, C., & Mendonça, L. R. D. (2003). Monitoramento de projetos sociais: um desafio para as alianças intersetoriais. Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós graduação em Administração ENANPAD2003. Atibaia, SP, Brasil, 27. Recuperado de https://www.researchgate.net/profile/Monica_Bose/publication/261437461_Monitoramento_de_Projetos_Sociais_um_Desafio_para_as_Aliancas_Interseitoriais/links/0c96053443d0795565000000/Monitoramento-de-Projetos-Sociais-um-Desafio-para-as-Aliancas-Interseitoriais.pdf
- Cannavina, V. C., & Parisi, C. (2015). Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO / INTOSAI. *Revista Universo Contábil*, 11(3), 06-26.
- Carneiro, A. F., Oliveira, D. L., & Torres, L. C. (2011). Accountability e Prestação de Contas das Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem à Relevância da Contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(2), 90-105. Recuperado de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrj/article/viewFile/1206/1142>
- Comissão de Valores Mobiliários, (2002). *Recomendações da CVM sobre Governança corporativa*. Rio de Janeiro: CVM. Recuperado de <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisooes/anexos/0001/3935.pdf>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO. (2007). *Enterprise Risk Management: Integrating Framework*. (PWC, trad) Recuperado de <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf> (Obra original publicada em 2004)
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO. (2013). *Internal Control — Integrated Framework* (PWC, trad). Recuperado de http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-I-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf. (Obra original publicada em 1992)

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO. (2017). Enterprise Risk Management: Enterprise Risk Management: Integrating with Strategy and Performance. (PWC, trad) Recuperado de <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>
- Daniballe, Rosana González. (2017). Modelo conceitual e funcional de identificação e acumulação de resultados para a mensuração de rentabilidade por cliente: uma proposta para empresa de saúde ocupacional. (Dissertação de Mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Decreto n. 8.242, de 23 de maio de 2014. Regulamenta a Lei no 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social e sobre procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8242.htm#art70
- Drucker, P. F. (1997). Administração de organizações sem fins lucrativos: Princípios e práticas. (4a.ed.). São Paulo: Livraria Pioneira.
- Etzioni, A. (1972). The untapped potential of the 'Third Sector'. Business and society review, 1(1), 39-44. Recuperado de <http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=4&sid=8e674773-2660-4e4d-b49e-3b78b16508c9%40pdc-v-sessmgr05>
- Fernandes, A. M., e Galvão, P. R. (2016). A Controladoria como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas: um estudo da viabilidade e da relação custo benefício. Revista de Tecnologia Aplicada, 5(1). Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/41352/a-controladoria-como-ferramenta-de-gestao-nas-m--->
- Gil, A. C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Hudson, M. (1999). Administrando organizações do Terceiro setor: O desafio de administrar sem receita. São Paulo: Makron books
- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. (2016). Guia das Melhores Práticas para Organizações do Terceiro Setor: Associações e Fundações. São Paulo: Autor. Recuperado de http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/GUIA_3SETOR_WEB.pdf
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2018). Mapa das organizações da Sociedade Civil: Número de empregos formais nas OSCs por região, Brasil - 2015. Recuperado de <https://mapaosc.ipea.gov.br/dados-indicadores.html>
- International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI, (2004). ISSAI GOV 9100 – Guidelines for internal Control Standards for the Public Sector. Aprovado no XVIII INCOSAI. Budapest, Hungria. Recuperado de http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/INTOSAI-gov.htm

- Jönsson, S., & Lukka, K. (2005). Doing interventionist research in management accounting. University of Gothenburg, Gothenburg Research Institute GRI. Recuperado de https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/2987/1/2005-6_for_web.pdf
- Laffin, M., & Ebsen, K. S. (2004). Terceiro Setor e Contabilidade: compilações de uma pesquisa. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(1), 11-28. Recuperado de <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/699/557>
- Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. (2002). Institui o Código Civil. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm#art2045
- Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009. (2009) Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória no 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-010/2009/lei/112101.htm
- Lei n. 3.071, de 01 de janeiro de 1916. (1916) Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. (Revogada pela Lei nº 10.406/2002). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3071.htm
- Lei n. 6.790, de 23 de março de 1999. (1999). Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm
- Lei n. 91, de 28 de agosto de 1935. (1935) Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L0091.htm
- Lugoboni, L. F., Zittei, M. V. M., Araújo, J. A. O., & D'Áuria F. S. (2016). Governança corporativa nas empresas familiares: as possibilidades de erros estratégicos devido à concentração de poder. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (219), 22-35. Recuperado de <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1395/1000>
- Mário, P. C., Alves, A. D. F., Carmo, J. P. S., Silva, A. P. B. & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1). Recuperado de <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrrj/article/viewFile/1645/1466>
- Marques, B. A., Rody, P. H. A., Reina, D., & Campos, G. M. (2015). Terceiro Setor: panorama das tendências de 1998 a 2013 por meio de um estudo bibliométrico. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 34(2), 71-89. Recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/3071/307141014005.pdf>
- Martins, G. A. & Theophilo, C. R (2009). *Metodologia da Investigação Científica para ciências sociais aplicadas* (3a ed.). São Paulo: ed. Atlas.

- Milani, M. A., F^o. (2004). A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo-FEA/USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Olak, P. A., & Nascimento, D. T. (2006) Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro setor). (1a ed.). São Paulo: Atlas
- Olak, P. A., Slomski, V. & Cruz, C. V. O. A. (2008). As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 2(1). 24-46. Recuperado de <http://www.redalyc.org/html/4416/441642763003/>
- Oyadomari, J. C. T., Assis, W. A., Simãozinho, S. M., Mendonça, O. R., Neto. (2012). Pesquisa intervencionista: análise dos estudos empíricos internacionais em Gestão Estratégica de Custos. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(2). Recuperado de <http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/16117/9523>
- Pace, E. S. U. (2009). Metodologias de avaliação de desempenho com a criação de valor como contribuição ao planejamento das organizações sem fins lucrativos. (Tese de doutorado). Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-09092009-144054/en.php>
- Peleias, I R, (2002) – Falando sobre Controle Interno – IOB – Temática Contábil e Balanços, São Paulo: IOB Thomson
- Peleias, I. R., Caetano, G., Parisi, C., & Pereira, A. C. (2013). Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no EnANPAD e Congresso USP: análise bibliométrica no período 2001-2011. *Revista Universo Contábil*, 9(4), 29-49. Recuperado de <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/3323/2527>
- Peleias, I. R., Ehrentreich, H. P., Silva, A. F., & Fernandes, F. C. (2017). Pesquisa sobre a percepção dos gestores de uma rede de empresas distribuidoras de um fabricante de autopeças sobre controles internos e gestão de riscos. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7(1), 06-28. Recuperado de <http://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/viewFile/2570/2024>
- Pértile, R. T. N., Dedonatto, O., Mazzioni, S., Kruger, S. D., & Zanin, A. (2013). Aplicação do modelo COSO ERM no gerenciamento dos controles internos em uma universidade comunitária. *Ciências Sociais Aplicadas em Revista*. 13(24), 53-71. Recuperado de <http://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/8746/7627>
- Peters, M. R. S., (2004). Controladoria internacional, : Incluindo Sarbanes Oxley Act e USGAAP. São Paulo, DVS Editora
- Piza, S. C. T., Parisi, C., Megliorini, E. & Gallo, M. F. (2013). A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicase de entidades do município de São Paulo-SP. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 17(3), 78-97. Recuperado de <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5346/3951>

- Portulhak, H., Vaz, P. V. C., Delay, A. J., & Pacheco, V. (2017). A qualidade da prestação de contas das entidades do terceiro setor: Uma análise a partir de sua relação com o comportamento dos doadores individuais. *Enfoque Reflexão Contábil*, 36(1). 45-63. Recuperado de <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/31273/pdf>
- Ramos, F. M., & Klann, R. C. (2015). Qualidade da informação contábil das entidades do terceiro setor brasileiras. *Future studies research journal*, 7(1). 03-32. Recuperado de <https://www.revistafuture.org/FSRJ/article/viewFile/03/291>
- Resolução n.º 2015/ITG2002(R1), de 02 de setembro de 2015. Altera ITG 2002 que trata de entidades sem finalidade de lucros. Recuperado de [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1))
- Resolução n.º 2017/NBCTG07(R2), de 22 de dezembro de 2017. Altera NBC TG 07 (R1). Dispõe sobre subvenção e assistência governamentais. Recuperado de [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG07\(R2\)&arquivo=NBCTG07\(R2\).doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG07(R2)&arquivo=NBCTG07(R2).doc)
- Ribeiro, L. M. 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. Recuperado de [https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article /viewFile/2175-8069.2012v9n17p61/22269](https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/viewFile/2175-8069.2012v9n17p61/22269)
- Seibel, W. (1990). Government/third-sector relationship in a comparative perspective: the cases of France and West Germany. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 1(1), 42-60. Recuperado de <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/BF01398491.pdf>
- Shier, M. L., e Graham, J. R. (2013). Identifying social service needs of Muslims living in a post 9/11 era: The role of community-based organizations. *Advances in Social Work*, 14(2), 395-415. Recuperado de <http://journals.iupui.edu/index.php/advancesinsocialwork/article/view/4180/16382>
- Silva, A. C. M. D. (2005). Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife-PE. XIV Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, Paraíba, Brasil, 14. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/293824940_Praticas_de_contabilidade_gerencial_no_terceiro_setor_um_estudo_na_regiao_metropolitana_do_Recife
- Silva, C. E. G. (2010). Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. *Revista de Administração Pública-RAP*, 44(6). Recuperado de <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n6/a03v44n6.pdf>
- Silva, P. K. F., Correia, J. J. A., Lima, A. C. S., Silva, F. E. A., & Miranda, L. C. (2017). Práticas Contábeis Adotadas por Entidades do Terceiro Setor: Uma Análise Junto a Templos Religiosos de Pernambuco à Luz da ITG 2002. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(3), 123-139. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/321865885_PRATICAS_CONTABEIS_ADOT

ADAS_POR_ENTIDADES_DO_TERCEIRO_SETOR_UMA_ANALISE_JUNTO_A_T
EMPLOS_RELIGIOSOS_DE_PERNAMBUCO_A_LUZ_DA_ITG_2002

Slomski, V., Rezende, A. J., Cruz, C. V. O. A., Olak, P. A., (2012). Contabilidade do terceiro setor (1a. ed.). São Paulo: Ed. Atlas

Soldi, A. R., Hatz, C. R., Santos, G. R., Silva, M. M., e Milani, M. A. F., (2007). Transparência no Terceiro Setor: um estudo sobre as organizações filantrópicas. *Jovens pesquisadores*, 4(1), 1-13.

Sowa, J. E., Selden, S. C., & Sandfort, J. R. (2004). No longer unmeasurable? A multidimensional integrated model of nonprofit organizational effectiveness. *Nonprofit and voluntary sector quarterly*, 33(4), 711-728. Recuperado de <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0899764004269146>

Suomala, P., & Lyly-Yrjänäinen, J. (2010). Interventionist management accounting research: Lessons learned. *CIMA, Research Executive Summaries Series*, 6(1), 1-9. Recuperado de http://testsecure.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Organisational%20management/cid_ressum_interventionist_management_accounting_research_apr2010.pdf

Thiollent, M. (1998). *Metodologia da Pesquisa-Ação* (8a ed.). São Paulo: Cortez Editora

Vergara, S. C. (2006). *Projetos e relatórios de pesquisa em Administração*. (7a ed.). São Paulo: Ed. Atlas

Wassally, L. P. M. P. (2008). *Controles internos no setor público: um estudo de caso na secretaria federal de controle interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI* (Dissertação de mestrado) Programa Multiilstitucional e inter-regional de pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Recuperado em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/3767/1/2008_LorenaPinhoMorbachParedesWasally.pdf