



ATIVIDADES DE CONTROLADORIA EM ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL: UM ESTUDO MULTICASO

CONTROLLERSHIP ACTIVITIES IN CIVIL SOCIETY ORGANIZATIONS:

A MULTI-CASE STUDY

Tainara Pereira Rodrigues¹

José Glauber Cavalcante dos Santos²

Resumo

Esta pesquisa objetiva caracterizar as atividades de controladoria executadas em Organizações da Sociedade Civil (OSC). Para tanto, foram levantadas as principais atividades atribuídas à controladoria consideradas na literatura. O estudo foi delineado a partir de um estudo de casos múltiplos com seis organizações selecionadas no Mapa das OSC do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2020) sediadas no município de Fortaleza (CE). Os dados foram obtidos por meio de entrevistas e questionários, observações *in loco* e coleta de dados secundários nos *websites* dessas organizações investigadas. As atividades mais frequentes executadas correspondem às funções de planejamento e acompanhamento. Destacam-se atividades de elaboração de planos, orçamentos e previsões, além de acompanhamento das ações planejadas e controle interno. As atividades menos frequentes são ligadas à função de avaliação. A controladoria foi considerada importante pelos respondentes, mas metade das organizações não possui uma área formalizada. Todas as atividades avaliadas foram consideradas relevantes, a despeito da baixa frequência de execução, contrassenso que pode sugerir não priorização das atividades de controladoria ou existência de limitações estruturais e financeiras.

Palavras-chave: Controladoria. Organizações da Sociedade Civil. Informação Contábil.

Abstract

This research aims to describe the controllership activities carried out in Civil Society Organizations. For that, the main activities attributed to controllership considered in the literature were raised. The study was designed from a multiple case study with six organizations selected on the Map of

Manuscript first received/Recebido em: 04/05/2020

Manuscript accepted/Aprovado em: 14/04/2021

¹ Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Fortaleza, Ceará, Brasil. E-mail: tai-nararodrigues@gmail.com.

² Doutorado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Professor do Departamento de Contabilidade na Universidade Federal do Ceará (UFC). Fortaleza, Ceará, Brasil. E-mail: jglauber_cont@hotmail.com.

Civil Society Organizations of the Institute for Applied Economic Research (IPEA, 2020) based in the city of Fortaleza (CE). The data were obtained through interviews and questionnaires, in loco observations and secondary data collection on the websites of these investigated organizations. The most frequent activities performed correspond to the planning and monitoring functions. It is worth mentioning activities for preparing plans, budgets, and forecasts, in addition to monitoring planned actions and internal control. Less frequent activities are linked to the assessment function. Controllershship was considered important by respondents, but half of the organizations do not have a formalized area. All the activities evaluated were considered relevant, despite the low frequency of execution, a contradiction that may suggest non-prioritization of controllershship activities or the existence of structural and financial limitations.

Keywords: *Controllershship. Civil Society Organizations. Accounting Information.*

1 INTRODUÇÃO

As Organizações da Sociedade Civil (OSC) emergem da livre articulação da sociedade civil com o objetivo de desenvolver serviços considerados de interesse público. Podem ser constituídas juridicamente no formato de associações privadas, fundações privadas ou organizações religiosas, realizando atividades em diversas áreas (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada [IPEA], 2020).

Segundo Salamon (1998), por possuírem certa informalidade na sua constituição, essas organizações precisam de profissionalização e institucionalização para tornar sucessos isolados em casos permanentes. Nessa direção, Ramos e Klann (2019) explicam que, no Brasil, organizações com esse perfil devem evoluir no processo de reporte das informações contábeis. Essa evolução deve ser acompanhada da conscientização sobre a importância que têm os relatórios gerados pela contabilidade na tomada de decisão e na prestação de contas.

Silva, Correia, Lima, Silva e Miranda (2017) evidenciam que essas organizações precisam melhorar a prestação de contas com foco nos provedores de recursos e a contabilidade auxilia no alcance desse objetivo.

Destarte, diante da necessidade cada vez mais emergente das OSC obterem sustentabilidade econômica, é imperioso nessas organizações a priorização do desenvolvimento da gestão eficiente voltada para resultados. Isso se deve, pois as organizações que fazem parte desse setor dependem, sobremaneira, de doações oriundas da sociedade civil. Isso gera demanda por transparência no uso desses recursos em busca de conquistar perenidade.

Em suma, por serem utilitárias de recursos doados, organizações sem fins lucrativos têm necessidade constante de mostrar aos seus doadores de que forma foram aplicados os recursos para cumprimento de objetivos, construindo boa imagem diante do público a fim de conquistar melhor condição no que tange os recursos financeiros (Costa, Tondolo, Tondolo, Longaray, & Guimarães., 2018; Oliveira & Coelho, 2017).

Mesmo que OSC não tenham como objetivo a obtenção de lucro, para Ensslin e Vianna (2007), é imperativo o desenvolvimento de uma gestão profissionalizada visando o gerenciamento adequado dos recursos aplicados nas atividades para alcance da missão da organização. A não geração de lucro

não impede que a gestão de tais organizações não precise prestar contas e evidenciar a eficiência de suas práticas.

Nesse contexto em que surge demanda pela gestão eficiente e geração de informações adequadas, insere-se a controladoria, atuante como unidade que articula e consolida informações, contribuindo para a gestão e prestação de contas e, conseqüentemente, para a continuidade das organizações. A controladoria assume então o papel de fornecer informações capazes de otimizar o processo decisório e melhorar a eficiência da entidade (Lima, Luca, Santos, & Ponte, 2011).

Ramos e Klann (2019) chamam atenção para a importância de estudar OSC devido à relevância e contribuição desse tipo de organização no ambiente econômico e social. Assim, as organizações desse tipo possuem diversos *stakeholders* preocupados com os esforços da gestão e da contabilidade para garantir a continuidade das suas atividades. Além disso, a pertinência ora destacada é reforçada pelo contexto de países em desenvolvimento, caso do Brasil, onde primeiro setor e terceiro setor constituem uma relação pendular complementar (Amorim, Mendes, Pereira, & Cavalcante, 2018).

De acordo com Cruz (2010), evidências sugerem que a contabilidade é um meio pelo qual OSC podem comunicar potenciais investidores sociais institucionais acerca do emprego de recursos. O estudo de Portulhak, Delay e Pacheco (2015) tem alinhamento com os resultados de Cruz (2010), visto que em sua pesquisa observou-se que havia relação positiva entre a prestação de contas e a captação de recursos.

Quanto à forma que ocorre a atuação da gestão e da contabilidade nessas organizações, a partir da controladoria, não se encontra consenso sobre quais são as funções e atividades dessa unidade, pois isso pode depender das necessidades de cada entidade e do modelo de gestão adotado. Assim, para cada função da controladoria, devem ser desempenhadas diversas atividades através da utilização de suas práticas, isto é, a utilização de seus instrumentos e ferramentas de gestão.

Nesse cenário, propõe-se o seguinte questionamento: como se caracterizam as atividades da controladoria executadas em OSC localizadas no município de Fortaleza (CE)? A partir disso, o objetivo do estudo é caracterizar as atividades da controladoria executadas em OSC sediadas no município de Fortaleza (CE).

Justifica-se esta pesquisa diante da necessidade de se explorar a controladoria no que se refere à aplicação de suas atividades e ferramentas na gestão de OSC. Essas entidades demandam instrumentos para tornar o processo decisório mais eficiente, tendo a controladoria, através de suas atividades, papel de suprir os gestores com informações adequadas. Esse processo pode trazer melhores resultados à gestão de recursos nas OSC e proporcionar sustentabilidade econômica (Lugoboni, Cabral, Chiroto, & Zittei, 2018; Politelo, Guse, Leite, Silva, & Dörr, 2014; Valadão, Malaquias, & Sousa, 2008).

2 ATUAÇÃO, CONTRIBUIÇÕES GERENCIAIS DA CONTROLADORIA E GESTÃO DE OSC

No ambiente onde se inserem as mais diversas entidades, tem-se evidente uma evolução constante e dinâmica. Isso tem tornado os processos de gestão mais complexos. Assim, a demanda pelo desenvolvimento de mecanismos que auxiliam os gestores na busca por continuidade e pelo crescimento dessas entidades se impõe de maneira cada vez mais presente (Politelo *et al.*, 2014; Cavalcante, Luca, Ponte, & Gallon, 2012).

Com isso, parece iminente às diversas entidades a atuação de uma unidade estratégica que consolide e articule as informações de forma a tornar o processo de tomada de decisão mais ágil e eficiente. Nesse cenário que se insere a controladoria, que assume o papel de tornar eficaz os processos de gestão empresarial, fornecendo informações que otimizem o processo decisório e, conseqüentemente, os resultados econômicos da organização (Lima *et al.*, 2011).

Araújo e De Luca (1999) explicam que a controladoria pode ser assumida como uma forma de evolução da contabilidade. Na sua existência, a geração de informações para gestores é mais pertinente que divulgação de informações para os usuários externos. Assim, Mosimann e Fisch (1999) definem a controladoria como órgão administrativo responsável pela gestão econômica e por garantir informações adequadas ao processo decisório mediante colaboração direta com os gestores.

Destarte, o objeto da controladoria consiste no conjunto orientado de decisões e ações com foco no resultado e na eficiência econômica (Mosimann & Fisch, 1999).

Segundo Cavalcante *et al.* (2012), a atuação da controladoria ocorre de maneira ampla, com participação ativa em todo o processo de planejamento. Aponta-se que a atuação da controladoria ainda engloba acompanhamento e controle das atividades planejadas.

Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) argumentam que a definição das funções básicas, em qualquer área do conhecimento, é algo necessário. Porém, no caso da controladoria, coexistem dificuldades para isso, pois os conceitos e concepções são insatisfatórios na literatura e na prática.

Conforme Borinelli (2006), ainda não há consenso sobre quais são exatamente as funções e atividades atribuídas à controladoria, na condição de unidade organizacional. Isso ocorre, porque depende das necessidades específicas de cada entidade. Além disso, funções e atividades dependem do modelo de gestão adotado.

Nascimento e Reginato (2010) explicam que, para entender a estrutura da controladoria, deve-se compreender sua relação com o controle organizacional a partir de uma visão sistêmica. Considerando isso, a controladoria subdivide-se em i) controle contábil, ii) controle de custos, iii) controle de ativos e de passivos, iv) controle fiscal e v) controle de resultados. Além disso, ela engloba a dimensão sistema de controles internos relacionada ao sistema de informações e participa do desenvolvimento do modelo de gestão (planejamento estratégico e operacional, execução e controle).

Para cada função, devem ser desempenhadas pela controladoria diversas atividades, através da criação, coordenação, consolidação ou assessoramento e acompanhamento dos processos. Isso ocorre em diversas áreas e tem materialização nas práticas utilizadas pela unidade organizacional. Nesse ponto é que fica evidente a importância do *controller*, o responsável pela controladoria.

O *controller* deve ser definido a partir das suas funções e prerrogativas. Desse modo, o *controller* é o profissional que atua como executivo, junto com a alta gestão, que cria e divulga as informações na empresa. Ao fornecer e interpretar tempestivamente as informações, sua função é influenciar a tomada de decisão nas organizações, direcionando-as aos seus objetivos (Araújo & De Luca, 1999).

Conforme Nascimento e Reginato (2010), são atributos do *controller*: capacidade de liderança, ética profissional, capacidade de comunicação e poder de síntese, inclinação para cooperação e para a disponibilização, imparcialidade, visão sistêmica, capacidade de persuasão, visão crítica e domínio dos instrumentos gerenciais e contábeis de apoio à tomada de decisão.

Sendo assim, torna-se crucial, para o entendimento do contexto em que se insere a utilização dessas práticas, o conhecimento das atividades que são executadas e também a importância que é dada a cada uma delas nos processos de gestão. No entanto, essa abordagem é pouco utilizada nos estudos sobre esta temática, que privilegiam, por exemplo, levantamentos dos artefatos gerenciais, deixando lacuna na exposição dessa problemática.

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001), o *controller*, por meio da controladoria, deve aglutinar e direcionar esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização. Contudo, como órgão, a controladoria é fortemente dependente da cultura organizacional vigente e do subsistema institucional, o que pode refletir sobre suas atividades, funções e práticas.

Em essência, a controladoria possui atividades e funções próprias relacionadas aos diversos processos de gestão das organizações, com participação ativa na geração de informações úteis para tomada de decisão. Mas, a realização delas deve depender das necessidades informacionais de cada organização. A Tabela 1 apresenta as principais funções e respectivas atividades da controladoria segundo a literatura investigada.

Tabela 1 - Principais atividades desempenhadas pela área de controladoria nas organizações

Funções	Principais Atividades
Acompanhamento	Acompanhar os planos e decisões tomadas em nível gerencial Prover proteção, registrar e controlar os ativos da organização Estabelecer e monitorar o sistema de controles internos e a implementação de medidas corretivas Verificar e assegurar o cumprimento das políticas e normas da organização
Avaliação	Realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica e de viabilidade Estabelecer indicadores e parâmetros de desempenho Analisar as causas de desvios e fraudes e os possíveis efeitos dos diversos riscos da organização Analisar a eficiência dos recursos materiais e humanos da organização
Informação	Analisar e interpretar demonstrações e relatórios contábeis Gerenciar os custos da organização e desenvolver sistema de custeio
Planejamento	Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle Definir os processos de elaboração de planos, orçamentos e previsões

Fonte: Elaboração própria com base em Borinelli (2006), Beuren, Fachini e Nascimento (2010), Lunkes *et al.* (2013), Medeiros e Rabelo (2010), Oliveira, Perez e Silva (2007).

Os estudos analisados têm divergências no que se refere à definição das atividades e a sua segregação das funções. Mais além, muitas atividades consideradas pela literatura não se mostram de execução exclusiva da controladoria. Esse levantamento na literatura das funções e atividades que são de competência da controladoria (Medeiros & Rabelo, 2010; Beuren *et al.*, 2010; Oliveira *et al.*, 2007; Borinelli, 2006), conforme Tabela 1, delimita apenas as atribuições específicas desse órgão nas diversas entidades.

Ressalta-se que a lista apresentada na Tabela 1 não possui a intenção de exaurir as funções e atividades da controladoria. A análise dos estudos que compõem a base teórica, permite observar que as atividades de controladoria detêm grande diversidade, a nível de entidade e país. Esse é o cenário que instiga investigar a controladoria em contextos organizacionais diferentes.

Com os elementos obtidos no levantamento da literatura, foram definidos os procedimentos para a análise das atividades de controladoria em Organizações da Sociedade Civil (OSC), objeto de estudo nesta pesquisa. Contudo, cabe discutir especificamente a contribuição da Controladoria para a gestão das OSC, destacando-se os resultados mencionados nas investigações anteriores que abordaram essa temática.

As Organizações da Sociedade Civil (OSC), segundo o IPEA (2020), nascem da livre organização social da população visando o desenvolvimento de serviços considerados de interesse público. No município de Fortaleza existem quase 8 mil OSC, entre elas associações privadas, fundações privadas e organizações religiosas (IPEA, 2020).

Essas organizações, à medida que crescem, seja em escala ou complexidade, estão sujeitas às limitações inerentes a qualquer outra organização quanto à burocratização e à morosidade dos processos de gestão. Assim sendo, emerge a necessidade do desenvolvimento do profissionalismo e da institucionalização em relação à informalidade, geralmente conferida a essas organizações, a fim de que se tornem permanentes e não sejam isolados os casos de sucesso desse tipo de entidade (Salamon, 1998).

Diante disso, as OSC, como outra entidade qualquer, necessitam de gestão eficiente para manterem suas atividades, principalmente pois dependem de recursos externos de terceiros, como doações ou repasses governamentais. Assim, é necessário a essas organizações uma gestão voltada para resultados e utilização de práticas que apontem o destino dos recursos recebidos. Também há demanda pela apresentação do desempenho junto a patrocinadores, promovendo a prestação de contas, garantindo assim fluxo contínuo de recursos financeiros (Estender; Freitas, & Carvalho, 2007; Lugoboni, *et. al.* 2014).

De acordo com Morgan e Benedicto (2009, p. 116), as OSC dependem da aplicação desses recursos “com eficiência e eficácia e a controladoria elaborará os relatórios gerenciais para os interessados”, contribuindo com a gestão e a prestação de contas nessas organizações. Isso conduz ao fornecimento de informações úteis para tomada de decisão fundamentada no tipo de atividade e nas limitações de cada organização.

Além de contribuir com os processos de gestão e a prestação de contas, a controladoria, por meio de suas atividades e práticas, pode proporcionar sustentabilidade econômica às OSC. Segundo Valadão *et al.* (2008), a controladoria seria o principal sustentáculo da sustentabilidade econômica, contribuindo para a continuidade, em empresas e organizações sem fins lucrativos.

No entanto, para se alcançar o patamar da sustentabilidade econômica, se faz necessário às OSC a mudança de postura institucional unida à implantação de novos procedimentos gerenciais. É através dessa abordagem que será possível realizar a alocação eficiente de recursos. No caso das OSC, existe como prerrogativa essencial à manutenção do fluxo constante de investimento público e privado (Valadão *et al.*, 2008).

Diante desse contexto, segundo argumentam Penha e Costa (2012), por precisar sobreviver em ambiente marcado pela incerteza, sendo a escassez de recursos um agravante, os gestores das OSC têm sido impulsionados a utilizar ferramentas gerenciais que subsidiem suas ações. O que se almeja, em último caso, é amparar o crescimento das organizações, com finalidade de alcançar a sustentabilidade frente às contínuas mudanças do ambiente.

Vale ressaltar que, para uma OSC, o objetivo maior está ligado ao alcance de sua missão e de suas finalidades, sendo o resultado financeiro importante, porém não o fator primordial. Essas organizações, ao utilizarem ferramentas de monitoramento, controle e análise de desempenho, em grande parte, usam indicadores de caráter não financeiro apoiados por informações quantitativas e qualitativas (Lugoboni *et al.*, 2018), abordagem intrínseca à controladoria.

As Organizações da Sociedade Civil são entidades que precisam equilibrar a intenção de preservar a realização de suas atividades e finalidades à gestão de recursos escassos na busca pela sustentabilidade econômico-financeira. Nesse sentido, faz-se pertinente investigar que atividades de controladoria vêm sendo adotadas por elas na busca de seus objetivos. Além disso, é pertinente que estudos avancem e busquem verificar com que frequência e de que forma essas atividades são realizadas para além da enumeração dessas práticas na literatura.

Há uma vasta literatura que investiga aspectos da controladoria, porém ela se concentra nas organizações empresariais (Beuren *et al.*, 2010; Borinelli, 2006; Cavalcante *et al.*, 2012; Lima *et al.*, 2011; Medeiros & Rabelo, 2010; Oliveira *et al.*, 2007; Politelo *et al.*, 2014), geralmente maiores e melhor estruturadas. Foram achados estudos (Lugoboni *et al.*, 2018; Manvailier, Diehl, & Leite, 2017; Morgan & Benedicto, 2009; Penha & Costa, 2012) sobre entidades não empresariais, porém nenhum deles abordou as OSC no tocante às atividades de controladoria como nesta pesquisa.

Estudos como este ajudam os gestores de OSC na identificação e seleção de instrumentos gerenciais pertinentes para a eficiência e eficácia na administração dos recursos. Além disso, esta pesquisa ajuda a compreender o papel e a contribuição da controladoria, mais precisamente de suas atividades, como elemento estratégico em entidades sem fins lucrativos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Referente à abordagem do problema de pesquisa, trata-se de pesquisa qualitativa. Por meio da revisão da literatura, levantaram-se as principais atividades de controladoria consideradas em estudos anteriores nacionais: Beuren *et al.* (2010), Borinelli (2006), Medeiros e Rabelo (2010), Oliveira *et al.* (2007). Essa etapa foi importante para a elaboração dos instrumentos de coleta de dados – roteiro de entrevista e questionário – baseados nos elementos da Tabela 1. Observações *in loco* e coleta de dados secundários dispostos nos *websites* das entidades investigadas completaram a formação da base de dados do estudo.

Utilizou-se o delineamento estudo de caso múltiplo, com o fim de se alcançar o objetivo da pesquisa. Essa abordagem foi realizada através de triangulação de informações, em que é levado em conta um conjunto de proposições teóricas para condução do estudo, buscando-se convergência de resultados oriundos de fontes distintas (Prodanov & Freitas, 2013).

A pesquisa teve como foco apenas Organizações da Sociedade Civil (OSC), nomenclatura mais recente atribuída às Organizações Não Governamentais (ONG), que constavam na base de dados “Mapa das OSC” (<https://mapaosc.ipea.gov.br/>), do IPEA, situadas em Fortaleza, estado do Ceará. Essa base indicava a existência de quase 8 mil OSC em 10 de março de 2020.

Segundo o Mapa, em Fortaleza (CE), mais de 80% das OSC são associações privadas (6.490 organizações). Fundações privadas são 142, organizações religiosas 1.271, e organizações sociais

22. Essas entidades atuam nas mais diversas áreas: cultura e recreação, saúde, educação e pesquisa, desenvolvimento e defesa de direitos, assistência social, dentre outros (IPEA, 2020).

A amostra do estudo é composta de seis OSC que estão no Mapa das OSC. Três entidades participaram por meio de entrevista e as outras três através de questionários eletrônicos sob garantia de que não seria revelada a identidade dos respondentes, tampouco das entidades. A Tabela 2 expõe dados que revelam o perfil dessas entidades.

De acordo a Tabela 2, pode-se observar que 4 das 6 organizações são associações privadas. Em relação à área de atuação, existe maior diversidade, sendo três organizações atuantes na área de educação e pesquisa e duas associações, uma patronal e outra de produtores rurais. Há também uma organização atuante na área da saúde.

Quanto ao tempo de atuação, destaca-se a maturidade das organizações, todas com mais de uma década de atuação. Contudo, em relação ao tamanho, as organizações são bem diferentes entre si, porque o **número de funcionários** sugere diferenças em complexidade e estrutura. Para Liu, Lin e Shu (2017), esse dado sugere o tamanho e qualidade do trabalho nas organizações.

Tabela 2 - Perfil da amostra estudada

Entrevistas	Organização 1	Organização 2	Organização 3
1. Natureza jurídica	Fundação Privada	Associação Privada	Associação Privada
2. Área de atuação	Educação e pesquisa	Associações patronais	Associações de produtores rurais
3. Tempo de atuação da organização (em anos)	13 anos	34 anos	18 anos
4. Quantos colaboradores a organização possui?	49 colaboradores	09 colaboradores	400 colaboradores
Questionários	Organização 4	Organização 5	Organização 6
1. Natureza jurídica	Associação Privada	Associação Privada	Organização religiosa
2. Área de atuação	Educação	Saúde	Estudo
3. Tempo de atuação da organização (em anos)	26 anos	45 anos	39 anos
4. Quantos colaboradores a organização possui?	40 colaboradores	90 colaboradores	33 colaboradores

Fonte: Elaborado a partir das entrevistas, questionários e de dados secundários dos respondentes (2020).

As organizações respondentes da entrevista foram selecionadas por acessibilidade, sendo convidadas a participar do estudo via *e-mail* institucional disponível no Mapa das OSC ou mesmo em *websites* e páginas em rede social na *Internet* próprios. Feito o contato e após a confirmação de aceite em compor o estudo, as entrevistas foram marcadas e realizadas entre fevereiro e maio/2020.

As organizações respondentes do questionário também foram convidadas a participar via *e-mail*. O envio do instrumento de coleta foi direcionado a 286 organizações selecionadas no Mapa das OSC do IPEA aleatoriamente. Procedeu-se com três rodadas de envios, chegando-se ao número de três respondentes após tentativas realizadas entre fevereiro e maio/2020.

A entrevista utilizada foi do tipo estruturada, porque foi empregado um guia com a mesma sequência de perguntas para cada entrevista realizada junto às organizações selecionadas, buscando assegurar padronização do instrumento e comparabilidade das respostas.

O roteiro utilizado nas entrevistas realizadas foi composto por duas dimensões, sendo elas:

i) informações sobre características e o perfil de atuação da organização; e ii) entendimento e percepção sobre a controladoria para o gestor respondente e atividades executadas na OSC.

O questionário utilizado pode ser classificado como autoadministrado, pois, conforme Hair, Babin, Money e Samouel. (2005), o instrumento de coleta é respondido na ausência do responsável pela pesquisa, admitindo-se que é possível completar o questionário individualmente.

O questionário também consta de duas dimensões, sendo elas:

i) informações acerca das características e do perfil de atuação da organização; e ii) grau de importância e frequência de realização das atividades de controladoria.

Foram abordadas questões fechadas, com utilização da escala de *Likert* quanto ao grau de importância e à frequência de realização das atividades de controladoria. As respostas atendiam à escala com intervalo de 1 a 5. Para o grau de importância atribuído a cada atividade, considerou-se 1 – “sem importância” a 5 – “muito importante”. Para avaliar a frequência de cada atividade, 1 – “não realizada” a 5 – “realizada com muita frequência”.

Visando a adequação do instrumento de coleta, foram realizados alguns pré-testes junto a docentes e pesquisadores em razão da adequabilidade das questões. Após finalização da coleta dos dados, utilizou-se a técnica de análise de conteúdo para exame das respostas. Minayo (2013) expõe que a análise de conteúdo possibilita ir além das aparências dos conteúdos explícitos, permitindo a construção de inferências que extrapolam o comunicado. Esta pesquisa utilizou os procedimentos de categorização, descrição, inferência e interpretação na análise dos dados (Minayo, 2013).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Inicialmente são analisadas as respostas das organizações que participaram das entrevistas. Elas são identificadas como Organização 1, Organização 2 e Organização 3.

A Organização 1 tem como natureza jurídica fundação privada, atua na área de educação e pesquisa e foi fundada em 2007. A Organização 2 é uma associação privada, patronal, profissional e de produtores rurais e foi fundada há 34 anos. A Organização 3 também é uma associação privada da área de associações patronais, profissionais e de produtores rurais, fundada em 2002.

A análise dos resultados segue com a apresentação da percepção dos entrevistados sobre a atuação da controladoria em uma organização, como mostra a Tabela 3.

Tabela 3 - Percepção dos entrevistados quanto à atuação da controladoria

Pergunta 1: O que você entende por controladoria?	
Organização 1	“[...] a controladoria ela tem que estar muito ligada com o planejamento estratégico, Matriz SWOT, ela tem que estar com conhecimento amplo, é um cargo de confiança que tem que estar diretamente ligado com os gestores, como suporte para as tomadas de decisões.”
Organização 2	“Eu entendo que a controladoria, nesse caso, ela vai por várias vertentes, desde a processos, processos que eu digo é processo de convênio, que a gente oferta, como também a processos financeiros, a toda parte de controlar a área financeira das entidades e também os processos, que fazem com que a gente execute algumas ações para as empresas associadas. Eu entendo que seja um controle de todas as ações.”

Organização 3	“Eu entendo que é como uma métrica que a gente pode utilizar dentro da gestão, da qual nós podemos de certa maneira acompanhar os fluxos dos processos. E além de fluxo de processos, a gente poder avaliar, poder mensurar o trabalho realizado e saber se está de acordo com aquilo que foi traçado como meta.”
Pergunta 2: Para você, qual(is) a(as) contribuição(ões) da controladoria para a organização?	
Organização 1	“[...] Uma boa utilização dos recursos, uma possibilidade de ampliação de captação de receitas, o desempenho dos colaboradores como um todo e um acompanhamento do planejamento estratégico, do atendimento das metas do planejamento estratégico.”
Organização 2	“Ter um sistema. Hoje a gente tem um sistema, é um sistema de gestão, onde a gente tem todos esses controles, desde os financeiros aos processos de cada convênio, cada benefício que vai inserindo dentro do essencial do nosso portfólio, a gente vai desenhando o tipo de processo a ser cumprido, até atender a demanda do nosso associado.”
Organização 3	“Acredito que ela seja como um nível de mitigar o risco. Ela serve como um setor que auxilia o controle do orçamento e realizado, a fim de poder dar mais respaldo a gestão.”

Fonte: Dados da pesquisa extraídos das entrevistas (2020).

Em geral, nota-se que o entendimento dos entrevistados sobre controladoria está ligado ao controle e acompanhamento dos processos da organização, notadamente atuando como suporte à gestão. São referidos os termos “suporte” e “acompanhamento”, que denotam a ideia de subsídio aos gestores. Também são citados aspectos como o fornecimento de informações e desempenho da organização quando há referência aos termos “métrica” e “processos”.

Para os entrevistados, as principais contribuições da controladoria estão relacionadas à boa gestão de recursos, a geração de informações e acompanhamento e controle das ações planejadas da organização. Valadão *et al.* (2008) entendem que um dos pilares da sustentabilidade econômica da gestão das entidades é justamente a atuação da controladoria.

A Tabela 4 indica quais dentre as organizações têm a unidade de controladoria formalizada e como ela estava enquadrada na estrutura organizacional.

Tabela 4 - Existência da controladoria como uma unidade formalizada

Pergunta 3: A organização possui uma unidade de controladoria formalizada?	
Organização 1	“Não. Nós estamos implantando um novo setor, chamado gerência de projetos e que esse setor é o que se aproxima mais do papel da controladoria, mas eu não posso chamar de controladoria, em respeito aos profissionais de contabilidade eu preciso ter uma pessoa treinada para isso, gabaritada para isso.”
Organização 2	“Não. Está concentrada na gestão que passa pela gerência administrativo-financeira.”
Organização 3	“Sim.”
Pergunta 4: Como se enquadra na estrutura organizacional?	
Organização 1	Sem resposta em razão do exposto na Pergunta 3.
Organização 2	Sem resposta em razão do exposto na Pergunta 3.
Organização 3	“Funciona muito como unidade de <i>Staff</i> , no assessoramento das informações.”

Fonte: Dados da pesquisa extraídos das entrevistas (2020).

Foram encontrados três contextos distintos: existência do “setor” de controladoria, em fase de implantação e sem controladoria. O respondente da Organização 1 reconhece que, na verdade, existe um setor e que desempenharia algumas funções próprias de controladoria, embora nele não trabalhem pessoas ligadas à contabilidade. O respondente da Organização 3, por outro lado, designa

a controladoria apenas como órgão de *staff* e assessoramento, o que poderia limitar a sua atuação. O respondente da Organização 2 indica que a existência não é formal, mas atividades concentradas na gestão administrativa-financeira **são desenvolvidas**.

Deve-se ressaltar que a formalização na unidade pode não ser a mais importante, contanto que as funções sejam desempenhadas adequadamente, beneficiando, assim, a entidade. Os achados de Morgan e Benedicto (2009) a indisponibilidade de recursos (capital humano, financeiros, além de sistemas informatizados) é a principal barreira para implementação da controladoria.

Questionados sobre a importância de ter a controladoria para a gestão da organização, teve-se como resposta as transcrições evidenciadas na Tabela 5.

Tabela 5 - Percepção dos entrevistados sobre a importância da unidade de controladoria

Pergunta 5: Quão importante você considera uma área de controladoria, formalizada ou não formalizada, para a gestão de uma organização?	
Organização 1	“[...] A controladoria é uma ferramenta essencial, ao contrário do que muita gente pensa, que acham que terceiro setor são entidades sem fins lucrativos, ela não tem lucro, mas ela precisa se manter e para se manter é preciso ter esse controle, é preciso ter um planejamento estratégico, definir indicadores e seguir rumo a eles, porque sem esse profissionalismo e essas ferramentas de indicadores econômico-financeiros, a tomada de decisão da gerência, da parte de diretoria, fica muito difícil e começa a se trabalhar com sentimento.”
Organização 2	“Eu parto do princípio de que se a gente não tiver algo organizado, desenhado e organizado para que as pessoas possam seguir aquele roteiro e atingir o objetivo no final, a gente não tem razão de ser. Imagina só a gente ter, por exemplo, o financeiro funcionando e ter as mensalidades que a gente gera, mas não ter o controle do que entrou e do que saiu. Eu não tenho como mensurar, provisionar minhas despesas do próximo mês, porque eu não sei quanto que entrou, quanto que vou receber, quanto que eu gerei. Então, ter esse controle, você ter tudo isso na palma da mão, isso é muito importante até para você saber tomar decisões.”
Organização 3	“Eu considero que, numa escala de 0 a 10, 10, porque se você imaginar que ela tem fundamentos na gestão que auxiliem a tomada de decisão, que realmente é o controle daquilo que é as metas da empresa, isso auxilia no fluxo que você possa gerenciar essa informação. Porém, eu acho que muitas vezes se confunde o entendimento daquilo que é controladoria com atividades que são executadas por outros setores.”

Fonte: Dados da pesquisa extraídos das entrevistas (2020).

De maneira unânime, a unidade de controladoria foi considerada importante por todos os entrevistados, sendo mencionados adjetivos como “essencial”, “muito importante” e “[nota] 10”. A principal justificativa apresentada está na atuação da controladoria relacionada com o controle dos processos, estabelecimento de metas e avaliação de desempenho da organização.

De acordo com os respondentes, a geração de informação acaba auxiliando, essencialmente, a tomada de decisão dos gestores dessas entidades. Deve-se destacar que todos eles sinalizam que a ausência da controladoria e suas funções pode ser prejudicial para a eficiência da organização, como se notório no trecho “se [...] não tiver algo organizado [...] não tem razão de ser” e “sem esse profissionalismo e essas ferramentas [...] fica muito difícil” (Organização 1).

Para Lugoboni *et al.* (2018) e Politelo *et al.* (2014), **é possível atingir melhores resultados via gestão eficiente dos recursos, facilitada pela controladoria e seus instrumentos**

Os entrevistados foram questionados sobre quais as atividades eram desempenhadas na organização no tocante ao acompanhamento, avaliação, informação e planejamento que, de acordo com Beuren *et al.* (2010), Borinelli (2006), Medeiros e Rabelo (2010), Oliveira *et al.* (2007), são as

principais funções da controladoria. Diante disso, encontram-se a sumarização das respostas obtidas relacionadas à função de acompanhamento na Tabela 6.

Tabela 6 - Atividades relacionadas ao acompanhamento

Pergunta 6: Quais atividades de acompanhamento a organização executa?	
Organização 1	“As atividades dessa área que existe aqui, nós temos uma figura de uma pessoa dentro desse setor de controle interno no qual ele ajuda a manter o regramento, porque aqui na Fundação a gente trabalha muito com recurso público, a gente tem todo um leque de legislação pública que a gente tem que seguir, normativos, então a gente tem a figura do controle interno que nos garante isso. A gente tem uma figura de uma pessoa que verifica todos os dados que a gente precisa botar no Portal da Transparência, que isso também é essencial para a Fundação [...]”
Organização 2	“[...] a gente tem controle de todas as ações. E do financeiro, obviamente, acompanhando todos os setores, ela tem o acompanhamento geral da previsão orçamentária, que a gente faz no final do ano, então existem todos os controles de receita da contribuição assistencial, da sindical, da associativa, quantos associados estão inadimplentes, como está sendo feita a cobrança, quanto a gente recebeu esse mês, qual a estratégia que a gente vai usar para receber um pouco mais, para que a gente atinja o orçamento de receitas e, conseqüentemente, o de despesa, como que a gente faz para gastar menos, mesmo estando previsto.”
Organização 3	“Relatório de atividades, controle de orçamento, controle de execução de atividades, controle de normas técnicas.”

Fonte: Dados da pesquisa extraídos das entrevistas (2020).

Pode-se notar que as atividades referidas na Tabela 6 são **ligadas ao acompanhamento dos planos e orçamentos traçados, ao controle interno e ao cumprimento de normas. Ressalta-se ainda o destaque dado pelo respondente da Organização 1** acerca do acompanhamento das atividades de transparência: “...verifica todos os dados que a gente precisa botar no Portal da Transparência, que isso também é essencial para a Fundação”. O controle é algo marcante entre todos os entrevistados, sendo citado 7 vezes na pergunta 6, sendo 3 vezes apenas pelo respondente da Organização 3.

Seguindo o relato das atividades de controladoria executadas pelas OSC entrevistadas, está descrito na Tabela 7 as atividades executadas ligadas à função de avaliação.

Tabela 7 - Atividades relacionadas à função de avaliação

Pergunta 7: Quais atividades de avaliação a organização executa?	
Organização 1	“O controle de acompanhamento, a gente tem o financeiro, a coordenadora financeira, que faz o acompanhamento do fluxo de caixa mensal, do qual a gente tem esse controle. Em termos de fraude, a gente tem o setor jurídico, que tudo que a diretoria assina passa previamente pela Assessoria Jurídica, que é interna da Fundação. E também, a gente, dentro desse setor de controle interno, a gente faz auditorias esporádicas em alguns produtos em desenvolvimento de alguns projetos.”
Organização 2	“A avaliação, ela se dá na reunião, na reunião de avaliação do planejamento estratégico, onde a gente vê e para verificar o que a gente fez e o que que a gente pode melhorar, onde cada setor apresenta e cada setor, não só o que diz, mas todos que estão presentes sugerem algum tipo de ação para melhorar aquele determinado indicador que não está tão bom, ou mesmo ele estando bom, a gente sugere ideias para inovar aquele processo, e aí é desenhado todo o processo antes de colocar em prática.”
Organização 3	“Hoje eu não consigo te situar nisso, porque, particularmente, hoje não tem esses controles a nível controladoria. Hoje a controladoria é mais um controle mesmo de saldos e de verificação da execução desses (saldos). É mais conformidade. Eles não têm esse cuidado como de auditoria interna. Então, a controladoria hoje ainda não tem isso estruturado dentro dela.”

Fonte: Dados da pesquisa extraídos das entrevistas (2020).

A análise da Tabela 7 permite verificar que as organizações detêm atividades de avaliação diversificadas intimamente ligadas ao contexto no qual se inserem. O respondente da Organização 1 assinala que há atuação do setor jurídico interno na prevenção de fraudes, além da realização de “auditorias esporádicas” por parte do controle interno em alguns projetos em desenvolvimento. O respondente da Organização 2 tangencia as práticas utilizadas na avaliação dos processos e das **ações realizadas** para cumprimento do planejamento.

O respondente da Organização 3 expõe que a unidade de controladoria da organização não tem atividades de avaliação estruturadas atualmente, o que é apostado àquilo que preceitua a literatura (Beuren *et al.*, 2010; Borinelli, 2006; Medeiros & Rabelo, 2010; Oliveira *et al.*, 2007). A resposta à pergunta 7 pode indicar que as formas de avaliação e a utilização de métricas podem ter grande variação em razão das características da área de atuação, além de limitações estruturais.

Na Tabela 8 estão as respostas tocantes às atividades de controladoria que compreendem particularmente a função de informação.

Tabela 8 - Atividades relacionadas à função de informação

Pergunta 8: Quais atividades de gestão da informação a organização executa?	
Organização 1	“O modelo de custeio não tem exatamente. A gente tem planilhas divididas no qual a gente consegue chegar no custo de execução da Fundação. Análise e interpretação de relatórios é uma lacuna que a gente tem, eu preciso ter uma interpretação que possa passar de forma mais objetiva e detalhada as informações para a diretoria. Infelizmente, a gente ainda não tem essa prática.”
Organização 2	“A gente tem um relatório que sistema gera e a gente faz uma parte também no Excel, onde esses resultados são apresentados para o conselho fiscal [...]. Então, no conselho fiscal ele fica, ele tem reuniões bimestrais, onde a gente apresenta todos os resultados, do previsto, do realizado, quais as dificuldades que a gente encontrou, quais as soluções aplicadas e se eles têm algo a nos acrescentar. E na reunião de diretoria, que acontece uma vez por mês, a gente apresenta os resultados da entidade como um todo [...], é como se fosse uma prestação de contas, na realidade, mas em que a gente apresenta em gráficos, em gráficos e relatórios.”
Organização 3	“Hoje também não é feita a gestão desses dados. Hoje isso aí (gestão da informação) é controlado dentro da contabilidade que apresenta. Eles não têm essa formalização.”

Fonte: Dados da pesquisa extraídos das entrevistas (2020).

As respostas alcançadas com a pergunta 8 sugerem que as organizações entrevistadas não possuem ou não reconhecem as práticas e as atividades estruturadas para realização da função de geração/gestão da informação. Destaca-se o exposto pelo respondente da Organização 2, visto que aborda atividades que tem base na gestão da informação, como a prestação de contas dos resultados da organização, mas com foco restrito aos gestores da alta administração.

Müller e Beuren (2010) explicam que os instrumentos e métodos decorrem das demandas informacionais individuais das organizações. Se não há vinculação entre a controladoria e o papel de gerar informações, isso pode ser prejudicial para a OSC.

Buscou-se ainda informações tocantes à função de planejamento, mostradas na Tabela 9.

Tabela 9 - Atividades relacionadas à função de planejamento

Pergunta 9: Quais atividades de planejamento a organização executa?	
Organização 1	“[...] em relação ao planejamento, as coordenadoras dos setores são responsáveis por avaliação dos seus indicadores.”
Organização 2	“[...] A gente faz a reunião de planejamento estratégico, a gente já usou várias ferramentas, como a matriz SWOT, a gente trouxe um consultor para cá para fazer uma técnica (não lembra o nome) [...]. A gente sempre desenvolve, redesenha, tudo o que está já feito. Isso a gente faz a várias mãos, com a diretoria, com a equipe e, às vezes, a gente chama um consultor para nos ajudar e dar essa orientação. A gente faz a previsão orçamentária, sempre em dezembro, a gente pega tudo o que aconteceu, todos os recebimentos, todas as despesas do ano anterior e a gente faz uma previsão [...]”
Organização 3	“Dentro dos contratos possuem metas e ações que tem que ser desenvolvidas e hoje eles fazem esse acompanhamento dessas metas e ações. E dão notas de trabalhos, reavaliação de processos que foram executados e, particularmente, é isso. A articulação do processo orçamentário passa pela controladoria, mas, particularmente, acho isso errado. Porque, como que é eu planejo e controlo? Eu acho que a controladoria é pra ser a nível de <i>staff</i> , que ela assessora, mas que a parte do planejamento em si ela cabe aos níveis gerenciais. E aí a gente também tem planejamento, execução e o controle. Então, acredito que ela entra no final do processo, em que ela reavalia e dá o seu parecer.”

Fonte: Dados da pesquisa extraídos das entrevistas (2020).

Observa-se que as atividades expostas pelos respondentes estão ligadas, diretamente, aos planos, orçamentos e às previsões que compreendem as metas e objetivos das organizações. Nesse caso, destaca-se a colocação atinente à Organização 3 sobre a atuação da controladoria no processo: “[...] a controladoria é pra ser a nível de *staff*, que ela assessora, mas que a parte do planejamento em si ela cabe aos níveis gerenciais”.

Ao que parece, segundo as respostas obtidas, essa é função que compete à alta gestão das organizações, se distanciando, como competência e prerrogativa, da controladoria. Isso pode ser notado em trechos de todos os respondentes, citando-se como um exemplo: “as coordenadoras dos setores são responsáveis por avaliação dos seus indicadores”; respondente 2 – “[...] isso a gente faz [...] com a diretoria, com a equipe [...]” (Organização 1).

Considerando-se apenas o conteúdo das entrevistas, a Figura 1 revela os termos frequentes mencionados pelos representantes das OSC investigadas.

Figura 1 - Nuvem de palavras dos entrevistados

Fonte: Dados extraídos das entrevistas (2020).

Chama atenção a ausência de destaque aos termos avaliação e informação, prerrogativas da contabilidade e da controladoria. A nuvem leva à ideia de proximidade entre controladoria e alta gestão, notória pelos termos “acompanhamento”, “controle”, “processos”, “diretoria” e “reunião”. Eles alinham-se à literatura e reforçam a forma de atuação da controladoria verificada em termos como “ações”, “estratégico”, “financeiro”, “poder”, “essencial” e “decisão”.

As Organizações 4, 5 e 6 foram aquelas que responderam ao questionário. Indagadas sobre a existência de uma unidade de controladoria formalizada na organização duas responderam que possuíam esse órgão formalmente inserido no organograma. Ao avaliar a importância, as entidades indicaram que a controladoria como “muito importante” ou “importante”, apesar de uma delas não a possuir no arranjo organizacional.

O questionário autoadministrado solicitava avaliação das diversas atividades atreladas às funções de acompanhamento, avaliação, informação e planejamento. Cabia ao respondente avaliá-las quanto à importância e frequência. A Tabela 10 sumariza os resultados gerados pela abordagem com a aplicação dos questionários junto às OSC.

Tabela 10 - Percepção sobre as atividades da controladoria e suas respectivas funções

1. Atividade: acompanhamento	Avaliação	Notas das Organizações			Média
		Importância	Frequência		
1.1 Acompanhar os planos e decisões tomadas em nível gerencial	Importância	5,0	5,0	4,0	4,7
	Frequência	5,0	5,0	3,0	4,3
1.2 Prover proteção, registrar e controlar os ativos da organização	Importância	5,0	5,0	4,0	4,7
	Frequência	5,0	5,0	3,0	4,3
1.3 Estabelecer e monitorar o sistema de controles internos e a implementação de medidas corretivas	Importância	5,0	5,0	4,0	4,7
	Frequência	4,0	5,0	3,0	4,0
Verificar e assegurar o cumprimento das políticas e normas da organização	Importância	5,0	5,0	4,0	4,7
	Frequência	3,0	5,0	3,0	3,7
2. Atividade: avaliação	Avaliação	Notas das Organizações			Média
		Importância	Frequência		
2.1 Realizar estudos especiais de natureza contábil-econômica e de viabilidade	Importância	5,0	5,0	4,0	4,7
	Frequência	3,0	5,0	3,0	3,7
2.2 Estabelecer indicadores e parâmetros de desempenho	Importância	5,0	5,0	4,0	4,7
	Frequência	1,0	5,0	3,0	3,0
2.3 Analisar as causas de desvios e fraudes e os possíveis efeitos dos diversos riscos da organização	Importância	5,0	5,0	4,0	4,7
	Frequência	4,0	5,0	2,0	3,7
2.4 Analisar a eficiência dos recursos materiais e humanos da organização	Importância	5,0	5,0	4,0	4,7
	Frequência	2,0	5,0	3,0	3,3
3. Atividade: informação	Avaliação	Notas das Organizações			Média
		Importância	Frequência		
3.1 Analisar e interpretar demonstrações e relatórios contábeis	Importância	5,0	5,0	4,0	4,7
	Frequência	3,0	5,0	3,0	3,7
3.2 Gerenciar os custos da organização e desenvolver sistema de custeio	Importância	5,0	5,0	4,0	4,7
	Frequência	2,0	5,0	3,0	3,3
4. Atividade: planejamento	Avaliação	Notas das Organizações			Média
		Importância	Frequência		
4.1 Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e realizar o controle	Importância	5,0	5,0	4,0	4,7
	Frequência	3,0	5,0	3,0	3,7
4.2 Definir os processos de elaboração de planos, orçamentos e previsões	Importância	5,0	5,0	4,0	4,7
	Frequência	5,0	5,0	3,0	4,3

Nota. Escala de Importância – 1 “sem importância” e 5 “muito importante”; Escala de Frequência – 1 “não realizada” e 5 “realizada com muita frequência”.

Fonte: Dados da pesquisa extraídos dos questionários (2020).

De modo geral, os resultados da Tabela 10 indicam que a percepção sobre a importância pode diferir da frequência de realização das atividades entre as OSC, sugerindo que as atividades podem ser consideradas como relevantes, mas nem sempre são utilizadas como se desejaria. Isso fica evidente, pois em todas as funções elencadas, a média das notas de importância sempre superou a de frequência. A maior discrepância encontra-se em 2.2, “estabelecer indicadores e parâmetros de desempenho”, com valores médios 4,7 (importância) e 3,0 (frequência). Aliás, dentre todas as 12 atividades examinadas, essa é a única que não é realizada por pelo menos uma das OSC.

Observa-se que todas as atividades ligadas ao acompanhamento obtiveram nota média 4,7 na escala de importância. No entanto, na frequência, as notas médias apresentaram maior variação e foram menores. “Acompanhar os planos e decisões tomadas em nível gerencial” (1.1) e “prover proteção, registrar e controlar os ativos da organização” (1.2) são as mais recorrentes.

Para as atividades da função de avaliação, observa-se comportamento semelhante no que se refere à avaliação do grau de importância. Porém, quanto à frequência de realização, é possível observar que todas as atividades dessa função obtiveram nota média menor que 4,0. A atividade 2.2 intitulada “estabelecer indicadores e parâmetros de desempenho” possui menor frequência de realização dentre as atividades avaliadas.

Esse resultado foge ao esperado e diverge das inferências alcançadas por Lugoboni *et al.* (2018) e Manvailer *et al.* (2018). Nesses estudos, a avaliação tem papel relevante em instituições de ensino superior e sindicatos, sendo bastante utilizada.

As atividades de informação também são consideradas de grande importância, com média 4,7. Quanto à **recorrência**, a atividade que pode ser considerada mais frequentemente realizada é a 3.1, “Analisar e interpretar demonstrações e relatórios contábeis”. Essa que é uma atividade muito característica da contabilidade. A gestão de custos, embora considerada como relevante, tem uma frequência de realização baixa.

Lunkes *et al.* (2013) fizeram levantamento das principais funções da controladoria dentro do cenário brasileiro e destacaram-se planejamento, controle, contábil, elaboração e interpretação de relatórios. Esse resultado condiz com o desta pesquisa, uma vez que a avaliação e a informação não são claramente percebidas como prerrogativas da controladoria.

Na avaliação das atividades relacionadas à função de planejamento nota-se que a avaliação de importância teve retorno positivo. Porém, nota-se que a frequência de realização é considerada elevada para a atividade “definir os processos de elaboração de planos, orçamentos e previsões” (4.2), com média de 4,3. Já a atividade de desenvolver políticas contábeis e controle apresenta uma média, em termos de frequência, de apenas 3,7.

Importa ressaltar que nenhuma das atividades ligadas às funções de avaliação e informação alcançaram média igual ou superior a 4,0, sugerindo limitação a ser trabalhadas pelas entidades.

Observou-se que as organizações que participaram deste estudo possuem características de perfil de atuação muito diversificadas, mesmo que grande parte atue na mesma área

(educação e pesquisa). O perfil de gestão difere à medida que as suas necessidades são singulares e isso implica nas atividades e práticas de controladoria executadas em cada organização.

Essa constatação condiz com os resultados apontados nos estudos de Penha e Costa (2012), Cavalcante *et al.* (2012) e Müller e Beuren (2010) sobre a atuação da controladoria estar ligada aos aspectos característicos da organização e da sua atividade.

Dentre todas as atividades executadas nas organizações participantes, a frequência mostra-se maior naquelas ligadas ao planejamento e acompanhamento. Estão nesses nichos atividades de elaboração de planos, orçamentos e previsões e também o acompanhamento das ações planejadas e dos controles internos. A controladoria, assim, atua fortemente com a gestão das entidades.

Esses resultados corroboram aos achados retratados por Morgan e Benedicto (2009). Eles constataram que os instrumentos da controladoria mais utilizados pelas OSC são i) o planejamento orçamentário, ii) os controles internos; e o iii) controle orçamentário. Apesar disso, as respostas das entrevistas revelam que as atividades de controladoria foram distanciadas do planejamento, havendo relato de que essas são prerrogativas quase que exclusivas da gestão.

Em contraponto, percebe-se que as atividades menos utilizadas ou pouco estruturadas pelas organizações, no geral, foram aquelas ligadas à função de avaliação. Verifica-se que esse é o grupo de atividades que possui menor média geral de frequência de realização dentre as organizações respondentes do questionário. A avaliação contribui para reestabelecer ou readequar metas diante dos resultados alcançados nas entidades, sendo elemento norteador da gestão.

Destacam-se as poucas referências e a baixa média de frequência da atividade “estabelecer indicadores e parâmetros de desempenho” (2.2), o que difere daquilo exposto por Manvailier *et al.* (2017). Tal estudo, sobre a adoção de práticas de controladoria por gestores de Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES), evidenciou que, nas instituições sem fins lucrativos, uma das práticas mais utilizadas foi a avaliação de desempenho.

Na comparação das avaliações entre os gestores sobre a importância da controladoria e suas atividades para a gestão e a execução de fato de atividades, foi possível constatar que, em geral, a atuação da controladoria é considerada de grande importância. Isso parece não sofrer influência se a área é formalizada ou não. No entanto, 3 das 6 organizações participantes deste estudo não possui controladoria formal, o que pode restringir ou limitar a atuação e aplicabilidade de suas funções e, por conseguinte, suas atividades.

Além disso, percebe-se que todas as atividades de controladoria abordadas são consideradas de grande importância. Opostamente, poucas atividades são executadas com grande frequência em todas as organizações, destacando-se as atividades que cumprem as funções de planejamento e acompanhamento em detrimento daquelas ligadas as funções de avaliação e informação.

5 CONCLUSÃO

A controladoria, que atua como uma unidade de articulação e consolidação de informações, por meio de suas funções, atividades e práticas, visa contribuir para a gestão e continuidade das organizações, assumindo o papel de fornecer informações adequadas para otimizar o processo de tomada de decisão. Nesse contexto, este estudo teve como objetivo caracterizar as atividades da controladoria executadas em OSC sediadas no município de Fortaleza (CE).

Observou-se que as organizações participantes deste estudo possuem características e perfis de atuação muito distintos, refletindo no perfil de gestão de cada organização, que difere na medida em que as necessidades de cada organização são específicas. Isso, conseqüentemente, implica nas atividades e práticas de controladoria adotadas por cada organização.

As atividades mais frequentes estão ligadas às funções de planejamento e acompanhamento, destacando-se nesse aspecto aquelas relacionadas à elaboração de planos, orçamentos e previsões, e acompanhamento das ações planejadas e dos controles internos. As atividades menos utilizadas são aquelas ligadas à função de avaliação dentre todas as atividades avaliadas neste estudo.

Constatou-se também que a controladoria, no geral, é considerada de grande importância para a gestão das OSC, mesmo que apenas metade das participantes deste estudo possuam área de controladoria formalmente constituída. Além disso, todas as atividades de controladoria avaliadas por meio de questionário foram consideradas relevantes. Porém, poucas foram as atividades que possuem frequência de execução alta em todas as OSC.

O presente estudo amplifica evidências no campo de pesquisa da controladoria ao tratar a temática de forma contextualizada, explorando as atividades executadas através da frequência de realização dessas atividades e importância atribuída em Organizações da Sociedade Civil, campo de estudo pouco explorado em relação a outros segmentos da contabilidade.

Como limitações desta pesquisa, ressalta-se que muitas organizações não disponibilizam os dados de contato na *Internet*, sendo necessário a exclusão dessas entidades e a realização de nova seleção quando encontradas observações enquadradas nessa condição. Foram obtidas apenas seis organizações respondentes, não sendo prudente assumir que os resultados encontrados sejam os mesmos para outras OSC.

Diante disso, sugere-se a pesquisas futuras a ampliação da amostra e também municípios de localização das organizações, além de aprofundar as análises da relação das características das OSC com a existência de uma área de controladoria formalizada e a sua atuação.

REFERÊNCIAS

- Almeida, L. B., Parisi, C., & Pereira, C. A. (2001). Controladoria. In A. Catelli (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON* (2a ed., Cap. 12, pp 343-355). São Paulo: Atlas.
- Amorim, A. F. A., Mendes, J. S., Pereira, L. M. L., & Cavalcante, C. E. (2018). A regra do jogo: relação entre Estado e Terceiro Setor. *Revista de Gestão e Secretariado*, 9(1), 236-264.

- Araújo, P. G. L., & De Luca, M. M. M. (2009). Controladoria e gerenciamento de risco operacional: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará. In S. M. Santos, M. N. M. Pessoa, & T. J. P. Maciel (Org.). *Controladoria: múltiplos enfoques* (Cap. 6, pp 169-197). Fortaleza: Edições UFC.
- Beuren, I. M., Fachini, G. J., & Nascimento, S. (2010). Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(13), 35-62.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. (Tese de Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Cavalcante, D. S., Luca, M. M. M.; Ponte, V. M. R., & Gallon, A. V. (2012). Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBovespa. *Universo Contábil*, 8(3), 113-134.
- Costa, L. M., Tondolo, V. A. G., Tondolo, R. R. P., Longaray, A. A., & Guimarães, J. C. F. (2018). Avaliação de desempenho em organizações do terceiro setor: uma proposta de indicadores baseada na revisão sistemática da literatura sobre o tema. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 11(3), 109-135.
- Cruz, C. V. O. A. (2010). *A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: uma investigação empírica*. (Tese de Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Ensslin, L., & Vianna, W. B. (2007). Adaptação de ferramentas gerenciais para gestão no Terceiro Setor: relevância do Balanced Scorecard - uma simulação. *Revista de Economia e Administração*, 6(1), 69-82.
- Estender, A. C., Freitas, L. R., & Carvalho, A. (2007). Balanced Scorecard no processo de integração do terceiro setor. *Revista Terceiro Setor & Gestão*, 1(1), 22-28.
- Hair, J. F., Jr., Babin, B., Money, A. H., & Samouel, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. (2019). *Mapa das organizações da sociedade civil: glossário*. 2019. Recuperado de <https://mapaosc.ipea.gov.br/glossario.html>.
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. (2020). *Mapa das organizações da sociedade civil*. Recuperado de <https://mapaosc.ipea.gov.br/>.
- Lima, F. B., Luca, M. M. M., Santos, S. M., & Ponte, V. M. R. (2011). A controladoria em instituições financeiras: estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil S.A. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, 22(1), 43-72.
- Liu, C., Lin, B., & Shu (2017). Employee quality, monitoring environment and internal control. *China Journal of Accounting Research*, 10, 51-70.

- Lugoboni, L. F., Cabral, C. S. C., Chiroto, A. R., Zittei, M. V. M. (2018). Indicadores de desempenho como ferramenta de gestão no terceiro setor: um caso prático aplicado a um sindicato patronal. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 17(2), 732-756.
- Lugoboni, L. F.; Zittei, M. V. M., Só, B., & Correa, H. L. (2014, agosto). Modelo de avaliação de desempenho em instituições sem fins lucrativos: proposta de um modelo. *Anais do Congresso Nacional de Excelência em Gestão*, Niterói, RJ, Brasil, 10. Recuperado de https://www.inovarse.org/sites/default/files/T14_0432_3.pdf
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., & Rosa, F. S. (2013). Funções da controladoria: uma análise no cenário brasileiro. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 15(47), 283-299.
- Manvailier, R. H. M., Diehl, C. A., & Leite, E. G. (2017). Práticas de controladoria adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) da região Centro-Oeste do Brasil. *Enfoque Reflexão Contábil*, 36(1), 155-175.
- Medeiros, C. S. C., & Rabelo, E. C. (2010, novembro). *O perfil da controladoria em concessionárias de veículos do município de Tubarão (SC)*. Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte, MG, Brasil, 17. Recuperado de http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=3142.
- Morgan, L., & Benedicto, G. C. (2009). Um estudo sobre a controladoria em organizações do Terceiro Setor na Região Metropolitana de Campinas. *Revista de Administração da UNIMEP*, 7(3), 111-133.
- Mosimann, C. P., & Fisch, S. (1999). *Controladoria: o papel na administração de empresas* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Müller, E. T. C., & Beuren, I. M. (2010). Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. *Gestão & Regionalidade*, 26(76), 105-120.
- Nascimento, A. M., & Reginato, L. (2010). *Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, L. M., Perez, J. H., Jr., & Silva, C. A. S. (2007). *Controladoria estratégica* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Oliveira, W. E. S., & Coelho, C. U. F. (2017). Transparência das informações e seu impacto no valor econômico: um estudo em organizações do Terceiro Setor. *Pensar Contábil*, 19(69), 44-51.
- Penha, R. S. B., & Costa, J. A. F. (2012). Constatações sobre a construção de mapas estratégicos: um estudo de caso no terceiro setor. *Gestão da Produção, Operações e Sistemas*, 7(3), 41-56.
- Politelo, L., Guse, J. C., Leite, M., Silva, T. P., & Dörr, A. C. (2014). Uma análise em organizações sob a ótica da controladoria empresarial. *Desafio Online*, 2(1), 487-504.
- Portulhak, H., Delay, A. J., & Pacheco, V. (2015). Prestação de contas por entidades do Terceiro Setor e seus impactos na obtenção de recursos: um olhar sobre o comportamento dos doadores individuais. *Pensar Contábil*, 17(64), 39-47.

- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e Ramos*, F. M., & Klann, R. C. (2019). Relationship between quality in accounting information and organizational characteristics of the third sector entities. *Revista Organizações & Sociedade*, 26(88), 9-27.
- Salamon, L. (1998). A emergência do Terceiro Setor – uma revolução associativa global. *Revista de Administração*, 33(1), 5-11.
- 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), 23-139.
- técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico* (2a ed.). Novo Hamburgo: Feevale.
- Valadão, V. M., Jr., Malaquias, R. F., & Sousa, E. G. (2008). Controladoria como uma opção à sustentabilidade econômica nas organizações de Terceiro Setor: o caso de uma associação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(9), 131-151.

Dados dos autores:

Tainara Pereira Rodrigues

 ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6944-2446>

Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Fortaleza, Ceará, Brasil. E-mail: tainararodrigues@gmail.com

José Glauber Cavalcante dos Santos

 ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7971-3542>

Doutorado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Professor do Departamento de Contabilidade na Universidade Federal do Ceará (UFC). Fortaleza, Ceará, Brasil. E-mail: jglauber_cont@hotmail.com.

Como citar este artigo:

Rodrigues, T. P., & Dos Santos, J. G. C. (2021). Atividades de Controladoria em Organizações da Sociedade Civil: Um Estudo Multicaso. *AOS - Amazônia, Organizações e Sustentabilidade*. 10(1). <http://dx.doi.org/10.17648/aos.v10i1.2350>