

# **Controles internos e Entidade do Terceiro Setor: a influência da estrutura organizacional**

**Adriana Maria Procópio De Araujo**

**André Luís Salgado**

**Carlos Alberto Grespan Bonacim**

**Lumila Souza Girioli**

## **Resumo:**

*O estudo centra-se na discussão que o nível da estrutura organizacional interfere nas práticas de controle interno das ONGs. O objetivo desse trabalho foi o de observar a eficiência dos testes de controle interno aplicada dentro de uma estrutura organizacional pertencente ao Terceiro Setor, verificando a confiabilidade nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais. Como metodologia, realizou-se, além da pesquisa bibliográfica, um estudo de caso em uma organização de saúde do Terceiro Setor. O estudo de caso ocorreu por meio de entrevistas e análises de relatórios confidenciais de uma empresa procurando evidenciar as informações obtidas de forma justa e imparcial - mantendo-se uma postura crítica. Diante de uma avaliação da estrutura organizacional (das relações entre funcionários e voluntários) e da aplicação de procedimentos de avaliação da qualidade dos controles internos (teste de aderência), avaliou-se o quanto o nível da estrutura organizacional interfere nas práticas de controle interno da instituição estudada. Após a comparação de alguns pontos críticos da relação entre a estrutura organizacional e os controles internos, observou-se que existem mecanismos de controle estruturados na instituição, porém a execução desses controles deixa a desejar. Pode-se constatar também que o nível da estrutura organizacional interfere sim nas práticas de controle interno da Entidade.*

**Área temática:** *Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor*

## **Controles internos e Entidade do Terceiro Setor: a influência da estrutura organizacional**

**Adriana Maria Procópio de Araújo** (USP) – amprocop@usp.br

**André Luís Salgado** (USP) – andrsal@yahoo.com.br

**Carlos Alberto Grespan Bonacim** (USP) – carlosbonacim@yahoo.com.br

**Lumila Souza Girioli** (USP) – lumilagirioli@yahoo.com.br

### **Resumo**

O estudo centra-se na discussão que o nível da estrutura organizacional interfere nas práticas de controle interno das ONGs. O objetivo desse trabalho foi o de observar a eficiência dos testes de controle interno aplicada dentro de uma estrutura organizacional pertencente ao Terceiro Setor, verificando a confiabilidade nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais. Como metodologia, realizou-se, além da pesquisa bibliográfica, um estudo de caso em uma organização de saúde do Terceiro Setor. O estudo de caso ocorreu por meio de entrevistas e análises de relatórios confidenciais de uma empresa procurando evidenciar as informações obtidas de forma justa e imparcial - mantendo-se uma postura crítica. Diante de uma avaliação da estrutura organizacional (das relações entre funcionários e voluntários) e da aplicação de procedimentos de avaliação da qualidade dos controles internos (teste de aderência), avaliou-se o quanto o nível da estrutura organizacional interfere nas práticas de controle interno da instituição estudada. Após a comparação de alguns pontos críticos da relação entre a estrutura organizacional e os controles internos, observou-se que existem mecanismos de controle estruturados na instituição, porém a execução desses controles deixa a desejar. Pode-se constatar também que o nível da estrutura organizacional interfere sim nas práticas de controle interno da Entidade.

Palavras-chave: Entidades do Terceiro Setor. Controle Interno. Estrutura Organizacional.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor.

## **1 Introdução**

### **1.1 Justificativa**

O Terceiro Setor é formado por entidades sem fins lucrativos e não governamentais cuja atuação pode beneficiar tanto a um público amplo quanto aos próprios membros. Parte desse setor, as Organizações Não-Governamentais (ONGs), apresentam características que lhes são específicas em decorrência do contexto no qual surgiram. Essas entidades têm seus recursos provenientes principalmente de doações e/ou financiamentos, seja de organizações de cooperação internacional, seja de governos, ou mesmo de doações individuais.

Para que desenvolvam suas atividades essas entidades precisam aplicar de forma eficiente os recursos que lhes são destinados, ou seja, a eficiência na utilização dos recursos é uma variável importante para a manutenção do fluxo regular de financiamentos que permite a continuidade das atividades desenvolvidas pelas ONGs.

Uma boa gestão dos controles internos pode ser uma importante ferramenta para a utilização eficiente dos recursos que são aplicados em ONGs. No entanto sua implementação precisa considerar os tipos das estruturas organizacionais predominantes nessas entidades.

A seguinte premissa orienta este estudo: o nível da estrutura organizacional interfere nas práticas de controle interno das ONGs.

Esse artigo está dividido em cinco partes, incluindo essa introdução. A introdução é composta pela justificativa da pesquisa, problema de investigação e os procedimentos metodológicos adotados. A segunda parte versa sobre a estrutura organizacional das Entidades do Terceiro Setor. A terceira parte descreve os controles internos, suas características e finalidades. A quarta parte apresenta o estudo de caso realizado em uma Entidade do Terceiro Setor. Por fim, apresentam-se as considerações finais.

## **1.2 Problema de Investigação**

Há um virtual consenso entre estudiosos e pessoas envolvidas de que as organizações sem fins lucrativos no Brasil estão passando por dificuldades no gerenciamento do setor, e que o aperfeiçoamento da gestão é um caminho necessário para o atingir de melhores resultados.

Como os testes de controle interno podem auxiliar a identificar o comportamento gerencial da estrutura organizacional e colaborar para o aperfeiçoamento desses?

## **1.3 Objetivos**

O trabalho pretende observar a eficiência dos testes de controle interno, aplicada dentro de uma estrutura organizacional pertencente ao Terceiro Setor, verificando a confiabilidade nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais.

## **1.4 Procedimentos Metodológicos**

Segundo Beuren (2006, p. 76), “no rol dos procedimentos metodológicos estão os delineamentos, que possuem um importante papel na pesquisa científica, no sentido de articular planos e estruturas a fim de obter respostas para os problemas de estudo.” No entanto, sabemos que não existe na literatura uma uniformidade na abordagem das tipologias de delineamento de pesquisa.

Esse trabalho será classificado conforme a tipologia proposta por Beuren (2006). Segundo a autora, a tipologia de delineamento da pesquisa está agrupada em três categorias: a pesquisa quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Quanto aos objetivos a presente pesquisa é descritiva, pois tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados. No presente trabalho utilizamos a técnica da auditoria: o teste de aderência ou observância.

Já quanto aos procedimentos a pesquisa é um estudo de caso.

De acordo com Yin (2005, p. 32):

Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

Segundo o autor, uma das maiores críticas é que o estudo de caso não permite generalização científica, diferentemente de um estudo empírico, porém cabe ressaltar que o objetivo de um estudo de caso está mais próximo de uma generalização de teorias existentes e nem sempre de uma generalização estatística (enumeração de frequências).

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é qualitativa. Richardson (1999, p.80) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Ressalta também que podem

“contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”. Nesse trabalho, a melhoria nos controles internos vem justamente contribuir nesse processo de mudança.

#### **1.4.1 Testes de observância ou aderência**

A realização de testes de aderência tem a finalidade de confirmar as observações feitas pelo auditor em seus exames preliminares sobre o controle interno, como também confirmar as informações, verbais e escritas, fornecidas pelo pessoal da empresa e por sua administração.

Os testes devem ser abrangentes o suficiente para dar garantia e segurança ao trabalho, dando-lhe a convicção do grau de dificuldade que terá para a realização do mesmo e fornecendo os elementos indispensáveis para definir a natureza, extensão, profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados como informação a controladoria, instalando diretrizes para aperfeiçoar seus controles.

As técnicas mais apropriadas para a avaliação dos controles internos de uma entidade ou departamento são:

- observação pessoal (direta);
- entrevistas;
- questionários e
- exames dos trabalhos realizados pela Auditoria Interna (quando houver).

#### Observação pessoal

Esta técnica é especialmente importante para se avaliar se o sistema de controle realmente funciona como previsto. Funcionários podem ou não seguir as instruções (muitas vezes os regulamentos e diretrizes da entidade podem ser considerados muito rígidos ou burocratizados, e ignorados completamente). A equipe de auditoria deve procurar observar se os servidores estão realmente colocando em prática os procedimentos de controle estabelecidos (por exemplo, a observação do ambiente de trabalho pode permitir a constatação de que as senhas individuais de acesso a um sistema computacional não estão sendo mantidas em sigilo como previsto, sendo utilizadas indistintamente por todos os componentes de uma repartição).

#### Entrevistas e Questionários

A equipe de auditoria deve criar, na fase de planejamento, um plano de entrevistas e/ou questionários envolvendo os principais agentes responsáveis pelos processos de licitação e contrato da entidade auditada. As perguntas devem ser elaboradas de forma a extrair o máximo de informação relevante no tempo disponível, devendo ser ajustadas, ao longo da entrevista, em função das respostas e das reações não-verbais dos entrevistados (SAUDI, 1998 APUD BEAL, 2000).

#### Mapas de processos

O mapeamento de processo é a representação de um processo de trabalho por meio de uma seqüência de passos necessários para se visualizar o caminho ordinário dos processos de controle. Um processo corresponde a uma seqüência ordenada de etapas de trabalho, podendo ser decomposta em atividades específicas, medidos, modelados e aprimorada, bem como redesenhados completamente.

A técnica de mapeamento de processo fornece uma representação descritiva das operações em análise, evidenciando a seqüência de atividades, os atores envolvidos, os prazos fixados e o fluxo de documentos.

O diagrama do mapa de processo pode ter diversos graus de detalhamento, segundo o propósito para o qual ele é elaborado. As principais informações que ele deve fornecer são:

- descrição das atividades;
- pontos de tomada de decisão;
- movimentos de informação e de documentos;
- pontos de controle;
- prazos e
- documentos e relações entre as diversas etapas do processo.

#### Exame dos trabalhos realizados pela Auditoria Interna

Ao avaliar os controles internos da organização como um todo, ou os controles específicos de uma área ou departamento, a equipe de auditoria deve proceder a uma análise dos trabalhos efetuados pela Auditoria Interna naquela área. Esse exame permite obter-se uma idéia geral de como os controles internos estão estruturados, quais seus pontos fortes e vulnerabilidades, e como a Auditoria Interna tem atuado para aprimorá-los. A análise dos relatórios, recomendações e acompanhamentos realizados pela Auditoria Interna pode ajudar a equipe a estabelecer prioridades e a determinar o grau de abrangência e profundidade da análise a ser efetuada nos controles da entidade. (BEAL,2000).

## **2 Estrutura organizacional do Terceiro Setor**

As ONGs representam entidades que fazem parte do Terceiro Setor, possuem fins não lucrativos e são de direito privado. Autores como Coelho (2002, p.57) e Fernandes (2002, p. 65-66) consideram que as ONGs representam um dos componentes mais importantes do Terceiro Setor brasileiro, sendo o termo mais difundido.

As Organizações Não-Governamentais vêm passando por desafios ao longo de sua existência que vão se modificando à medida que mudanças no contexto social e político no qual estão inseridas também passam por mudanças. Tenório (2001, p. 14) enumera os principais desafios pelos quais passaram essas entidades na década de 90:

- sair do micro para o macro, isto é, não limitar suas ações a microregiões, e sim contribuir com sua experiência para o desenvolvimento macro;
- sair do privado para o público, deixando de atuar na clandestinidade para atuar de forma mais transparente, divulgando ao público o que são, por que lutam, o que propõem e
- passar da resistência à proposta, ou seja, da ação contra o Estado e à margem do mercado para uma ação participante.

Adicionalmente, Tenório (2001, p. 14) afirma que as ONGs brasileiras passam por um momento de dificuldades quanto à obtenção de recursos. Tachizawa (2002) reforça esse aspecto ao afirmar que uma das tendências das ONGs é a preocupação crescente com a sustentabilidade.

Tenório (2001, p. 15) afirma que “[...] as ONGs têm que pensar em acrescentar às suas peculiaridades novos instrumentos de gestão, dotando seus quadros de habilidades, conhecimentos e atitudes que assegurem, ao fim e ao cabo, o cumprimento dos objetivos institucionais”. Coelho (2002, p. 121) considera que:

Uma boa gestão é fundamental para melhorar a qualidade dos serviços. Por outro lado, cada vez mais as entidades (em grande medida as ONGs e em menor proporção as associações) estão preocupadas em planejar sua atuação a longo prazo, de forma a se precaver de mudanças conjunturais.

Porém, as ONGs estão passando por alguns problemas estruturais de ordem de gestão. Falconer (1999, p. 109), tratando como um todo o setor formado pelas entidades sem fins lucrativos, enfatiza tal situação como segue:

Há um virtual consenso entre estudiosos e pessoas envolvidas no cotidiano de organizações sem fins lucrativos de que, no Brasil, a deficiência no gerenciamento destas organizações é um dos maiores problemas do setor, e que o aperfeiçoamento da gestão – através da aprendizagem e da aplicação de técnicas oriundas do campo de Administração – é um caminho necessário para o atingir de melhores resultados.

Roesch (2002) afirma que “A gestão das organizações não-governamentais passou a despertar interesse nos meios acadêmicos nos últimos anos, tendo em vista o crescimento e a diversificação do setor e as mudanças organizacionais observadas nestas instituições”. No entanto, continua a autora, “[...] pouco se sabe sobre as práticas de gestão destas organizações no Brasil”. Um dos motivos da escassez de pesquisas empíricas acerca da gestão de ONGs, na opinião dessa autora, decorre do fato “[...] de que estas organizações exercem diferentes papéis e há dificuldades conceituais para defini-las e comparar suas práticas”.

Mas uma das formas de verificar as estruturas organizacionais está em percorrer os níveis de controle interno. Os procedimentos de gerenciamento são realizados em todos os níveis hierárquicos desde gestores até voluntários e funcionários, colaborando de forma efetiva na estrutura organizacional.

Apesar das dificuldades de comparar as práticas gerenciais e defini-las, acreditamos que as técnicas de auditoria de controles internos são ferramentas eficazes para iniciar os trabalhos e mapear a estrutura organizacional das variadas ONG's existentes no Brasil. Decorreremos no próximo capítulo as técnicas de controle interno a ser aplicado em nosso estudo de caso.

### **3 Controles internos**

As Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – Resolução 820 de 17/12/97, item 11.2.5.1, diriam que:

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

Esse procedimento tem a finalidade de conferir a precisão e confiabilidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas administrativas prescritas. Ao aplicarmos esta definição, estaremos reconhecendo que um sistema de Controle Interno se estende além dos assuntos que se relacionam diretamente com as funções da contabilidade e dos departamentos financeiros.

Os controles internos são aqueles relacionados com a proteção do ativo e a validade dos registros contábeis (IBRACON, 1996, p. 51).

O conceito é bastante abrangente. Podemos verificar que o Controle Interno não só abrange os aspectos contábeis e financeiros, mas também os operacionais dentro da organização.

Para Almeida (1996, p.50), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

#### **3.1 Finalidades da avaliação dos controles internos**

As finalidades da avaliação dos controles internos são as seguintes:

- determinar o grau de abrangência do trabalho a ser realizado face a estrutura existente na entidade;
- definir claramente a natureza dos procedimentos a serem adotados, a extensão e profundidade nas aplicações dos exames e momento de sua aplicação;
- oferecer à alta administração da empresa sugestões e recomendações que possam trazer efetivas melhorias no sistema de controle da mesma.

Importante salientar que tais recomendações devem ser convenientemente analisadas para sua aplicabilidade à empresa e que possa, por meio de recomendações, dar efetiva contribuição ao aperfeiçoamento administrativo e contábil da empresa.

Ao avaliar o controle interno, se deve objetivar a identificação de pontos (erros ou irregularidades) que possam trazer distorções nas demonstrações contábeis.

Para tanto, deve, ao avaliar os controles internos:

- considerar os tipos de erros e/ou irregularidades que poderiam ou que possam ocorrer, com relação à estrutura do sistema de controle vigente;
- considerar pontos frágeis de controle não cobertos pelo sistema vigente e que mereceriam: ou procedimentos alternativos de auditoria ou providências complementares da empresa auditada;
- recomendar os procedimentos de ordem contábil e administrativa para prevenir ou mesmo facilitar a detecção de erros ou irregularidades;
- verificar se todos os procedimentos emanados da administração são seguidos pelos diversos níveis hierárquicos.

### **3.2 Características básicas de um bom sistema de controle interno**

O sistema de controle interno da entidade, para ser eficaz e proteger adequadamente seus recursos, precisa contemplar os seguintes elementos:

- autorizações, aprovações e conferências adequadas;
- registros apropriados e oportunos de transações;
- restrição ao acesso e utilização de recursos;
- inventário periódico de bens e valores;
- definição precisa de responsabilidades, compatível com a autoridade dos cargos;
- segregação de funções;
- formação e treinamento de pessoal, com acompanhamento e avaliação de desempenho;
- férias obrigatórias e rodízio de funções;
- políticas e orientações (organogramas, planos de cargos e salários, manuais de serviços, planos de contas) bem documentados e divulgados;
- procedimentos e rotinas bem documentados;
- auditoria interna vinculada à alta administração;
- guarda e organização de dados e documentos.

## **4 Estudo de Caso**

### **Sobre a fundação**

A Fundação para Pesquisa, Prevenção e Assistência do Câncer é uma fundação de direito privado, sem fins lucrativos, com sede no interior do Estado de São Paulo. Tem existência por prazo indeterminado, regendo-se por Estatuto, por seu Regimento Interno e pela legislação que lhe for aplicável.

Os objetivos da fundação são:

- promover a prevenção, o diagnóstico, e o tratamento do câncer;
- promover, incentivar e colaborar, pelos meios adequados, com instituições públicas e privadas, com institutos educacionais e com universidades, em programas de pesquisa e/ou ensino nos diversos setores da oncologia;
- promover cursos, simpósios, seminários, conferências e estudos visando o ensino e a difusão dos conhecimentos pertinentes à oncologia;
- instituir bolsas de estudo, estágios e proporcionar auxílio e assistência para realização de atividades concernentes à pesquisa e desenvolvimento da oncologia.

Atualmente existem 11 funcionários remunerados e 130 voluntários com participações indiretas e 10 voluntários com participações diretas. A diretoria é composta pelo diretor-presidente, diretor-financeiro, diretor-clínico e diretor de relações externas.

Foram realizadas algumas campanhas e projetos iniciados em 2005, como a construção da sede própria do Hospital do Câncer, o “Projeto MamaMóvel”, o “Projeto Vida Feliz” e o “Projeto MamaImagem” iniciado em 2006, além disso, a Fundação realizou diversos eventos e campanhas para arrecadação de fundos.

Tabela 1 – Caracterização da estrutura organizacional na Fundação

<b>Parâmetros de classificação</b>	<b>Entidade do Terceiro Setor</b>	<b>Grupo Voluntário</b>
Especialização dos serviços	Especialização horizontal	Especialização Vertical
Treinamento e Doutrinação	Muito treinamento e alguma doutrinação	Pouco treinamento e muita doutrinação
Formalização do comportamento, burocrático/orgânico	Muita formalização, burocrática	Pouca formalização, orgânica
Agrupamento	Funcional	Funcional e Mercado
Sistema de planejamento e controle	Pouco planejamento e controle	Algum planejamento e controle
Descentralização	Descentralização seletiva	Descentralização vertical

Fonte: elaborado pelos autores

### **Análise dos testes**

Os controles internos foram relatados pelo responsável da controladoria por meio de entrevista. Verificamos a autenticidade desses controles com um dos procedimentos mais utilizados na auditoria: o teste de aderência.

Foi descrito todo o processo de controle de compras e contas a pagar.

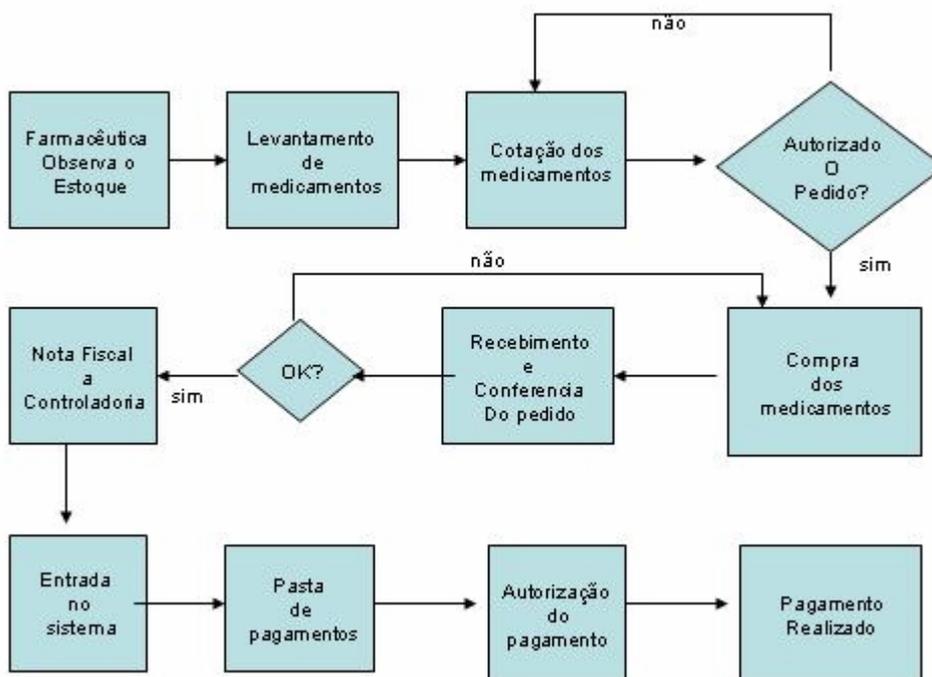


Figura 1 – Fluxograma do processo de compras e pagamentos

Referente ao que foi relatado constatou-se um controle satisfatório, porém o mesmo não foi observado no teste de aderência.

O processo tem início quando a farmacêutica responsável pelo estoque faz o levantamento dos medicamentos faltantes. Esse levantamento é feito observando-se visualmente o estoque. Não existe um controle efetivo sobre o mesmo e nem conferência por parte de outra pessoa. Em seguida é feita uma cotação em três distribuidoras, ressaltando que é cotado o melhor medicamento genérico, característica do excelente tratamento dado aos pacientes da Entidade. Então é elaborada uma planilha com os três preços cotados. Não observamos provas como fax e e-mails das empresas cotadas, apenas uma planilha elaborada pela responsável. A farmacêutica seleciona o menor preço e encaminha para aprovação do diretor técnico e da controladoria. Assim, a compra é autorizada e efetuada pela própria farmacêutica. Observamos que não constava na planilha a assinatura do diretor técnico, apenas a da controladoria. Quando a medicação é entregue, a conferência também é feita pela farmacêutica. Como todo o processo é realizado por uma única pessoa isso gera margem para erros e possíveis irregularidades como, por exemplo, desvios de medicamentos.

Ao final do mês a farmacêutica elabora uma planilha com os medicamentos restantes no estoque para que a controladoria apure o custo. A controladoria consegue justificar a entrada do medicamento pela nota fiscal, porém não justifica a saída por falta de controle. O custo é apurado por diferença. Inclusive a auditoria externa está ajudando a elaborar mecanismos melhores e mais eficazes para controle do estoque e apuração do custo. Também não são feitos inventários periódicos na Entidade.

Com relação ao contas a pagar, a controladoria recebe as notas fiscais e dá a entrada no sistema. No dia do vencimento da nota o responsável pela controladoria confronta o sistema com a pasta que contém os respectivos boletos. Todos os pagamentos são realizados com cheques assinados semanalmente pela diretoria. Existe um caixa de baixo valor. Toda a entrada e saída de caixa é contabilizada no sistema, porém não conseguimos realizar o teste de aderência no caixa.

Vale ressaltar a dificuldade em administrar os recursos da entidade, pois a mesma não possui uma receita fixa por mês, já que depende de doações. As doações, geralmente são feitas por depósitos em conta corrente e pagamentos de boletos. Mesmo com essa dificuldade, a entidade não apresenta problemas com disponível. A contabilidade é realizada internamente por fluxo de caixa, porém é um contador terceirizado que assina as demonstrações contábeis. Como já citado anteriormente a entidade é auditada por auditores independentes. Segundo a *controller* da entidade, a contabilidade reflete a real situação da empresa.

## 5 Considerações finais

Este estudo teve como objetivo observar a eficiência dos testes de controle interno, aplicada dentro de uma estrutura organizacional pertencente ao Terceiro Setor, verificando a confiabilidade nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais.

Durante a realização do estudo, observou-se que existem mecanismos de um controle estruturado na instituição, porém a execução desses controles deixa a desejar. Percebe-se que o nível de controle interno está estritamente ligado à sua estrutura organizacional.

Por se tratar de uma ONG na área de saúde, na maioria das vezes, a execução dos controles é feita de uma maneira amadora pelos voluntários, que são pessoas não especializadas e, assim, eles acabam tomando decisões baseadas na boa vontade, esquecendo-se das práticas efetivas de controle.

Outro ponto importante é que a Entidade deposita uma grande confiança em seus voluntários e isso pode gerar margem para falhas na execução dos controles internos ou até mesmo a ocorrência de fraudes.

Algumas recomendações que amenizem esse problema de controle interno dentro das entidades do Terceiro Setor seriam recrutar pessoal especializado na composição do voluntariado, além da utilização de treinamento do pessoal com o intuito de disseminar uma cultura de controle, transparência e responsabilidade.

Os resultados deste estudo de caso sinalizam tendências da necessidade de um maior controle interno dentro das organizações do Terceiro Setor, em especial com vistas a salvaguardar os interesses, a confiabilidade nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais dentro dos procedimentos estabelecidos pelas fundações.

Nesse estudo de caso em si, pode-se observar que a premissa desse estudo é verdadeira: o nível da estrutura organizacional interfere sim nas práticas de controle interno da Entidade. Evidentemente, por se tratar de um estudo de caso, os resultados não podem ser generalizados para todas as organizações do Terceiro Setor.

## 6 Referências

ALMEIDA, M. C. **Auditoria:** Um moderno curso e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

BEAL, A. Procedimentos de auditoria para avaliação dos controles internos na área de licitações e contratos. **Tribunal de Contas da União**, Brasília, 2000. Disponível em: <<http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/page/tcu/publicacoes/classificacaoporassunto/auditoria/pa%20de%20controles%20internos.doc>>. Acesso em: 28 jul. 2007.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COELHO, S. C. T. **Terceiro Setor:** um estudo comparativo entre Brasil e Estados Unidos. São Paulo: Senac, 2000.

FALCONER, A. P. **A promessa do Terceiro Setor**. 1996. 154 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

IBRACON, Instituto Brasileiro de Contadores. **Curso Básico de Auditoria**: 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FERNANDES, R. C. **Privado, porém público**: o Terceiro Setor na América Latina. 3. ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 2002.

NBC T 11 – **Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis**. 1997. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>>. Acesso em: 20 jul. 2007.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROESCH, S. M. A. **Gestão de ONGs** – Rumo a uma Agenda de Pesquisas que Contemple a sua Diversidade. In: ENANPAD. Salvador. Anais. 2002.

TENÓRIO, F. G. (org.). **Gestão de ONGs**: principais funções gerenciais. 5 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

TACHIZAWA, T. **Gestão Ambiental e Responsabilidade Social Corporativa**: estratégias de negócios focada na realidade brasileira. São Paulo: Atlas, 2002.

YIN, R. K. **Estudo de Caso**: planejamento e métodos. 3 ed. São Paulo: Bookman, 2005.