

CONTROLES INTERNOS NAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR: CONTRIBUIÇÕES PARA A TRANSPARÊNCIA, A CONFORMIDADE E A PRESTAÇÃO DE CONTAS

INTERNAL CONTROLS IN THIRD-SECTOR ORGANIZATIONS: CONTRIBUTIONS TO TRANSPARENCY, COMPLIANCE AND RESPONSIBLE REPORTING

Jethro Sampaio Furtado Netto¹
Rodrigo de Oliveira Pereira²
Lorena de Oliveira Pereira³
Cleomar Costa de Oliveira⁴
José Renato Sátiro Santiago Júnior⁵

RESUMO: As organizações da sociedade civil assumem papel relevante em ações de interesse público e, quando administram verbas governamentais, precisam demonstrar regularidade, clareza informacional e resultados. O artigo examina como os mecanismos internos de supervisão contribuem para a conformidade, a prestação de contas e a governança dessas entidades. A pesquisa é bibliográfica e documental, de abordagem qualitativa e objetivos exploratório-descritivos. Foram analisadas normas sobre parcerias públicas, referenciais de governança, gestão de riscos, auditoria e integridade e estudos recentes sobre responsabilização institucional. Os achados indicam que atribuições claras e rotinas relativas a contratações, movimentação financeira, documentação, patrimônio, dados, metas e indicadores reduzem falhas e qualificam as evidências. A efetividade depende da atuação das instâncias dirigentes, da integração entre as equipes e de procedimentos proporcionais ao porte e às exposições da entidade. Conclui-se que o controle interno deve integrar a governança e a aprendizagem institucional, preservando recursos, orientando decisões e demonstrando o benefício público gerado pelas parcerias.

Palavras-chave: Controle interno. Organizações da sociedade civil. Governança. Transparência. Prestação de contas.

¹Pós-Graduado em Gestão de Segurança Pública, Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL), Manaus, Amazonas, Brasil.

²MBA em Gestão Pública Aplicada em Estudos de Políticas e Estratégias, Universidade do Estado do Amazonas (UEA), Manaus, Amazonas, Brasil.

³MBA em Planejamento Governamental e Orçamento Público, Universidade do Estado do Amazonas (UEA), Manaus, Amazonas, Brasil.

⁴MBA Executivo em Gestão Estratégica e Econômica de Negócios, Fundação Getúlio Vargas (FGV).

⁵Doutor em Engenharia de Produção, Universidade do Estado do Amazonas (UEA), Manaus, Amazonas, Brasil.

ABSTRACT: Civil society organizations play a relevant role in initiatives of public interest and, when managing government funds, must demonstrate regularity, transparency, and results. This article examines how internal oversight mechanisms contribute to compliance, responsible reporting, and governance. The bibliographic and documentary study adopts a qualitative, exploratory-descriptive approach and reviews rules on public partnerships, governance, risk management, auditing, integrity, and institutional responsibility. The findings indicate that clear duties and routines concerning procurement, financial transactions, records, assets, data, goals, and indicators reduce failures and improve evidence. Effectiveness depends on governing bodies, team integration, and procedures proportionate to the entity's size and exposure. Internal control should therefore support governance and institutional learning by protecting resources, informing decisions, and demonstrating the public benefit generated by partnerships.

Keywords: Internal control. Civil society organizations. Governance. Transparency. Responsible reporting.

I. INTRODUÇÃO

As organizações da sociedade civil (OSCs) participam da formulação e da realização de iniciativas relacionadas à assistência social, saúde, educação, cultura, esporte, defesa de direitos e desenvolvimento comunitário. Essas entidades apresentam ampla presença territorial, diferentes formatos, capacidades administrativas e fontes de financiamento. Tal diversidade amplia a relevância social do setor, mas impede que a gestão e a supervisão sejam orientadas por soluções únicas ou por modelos concebidos exclusivamente para instituições de grande porte (Ortega-Rodríguez *et al.*, 2024; Brasil, 2025).

Quando a atuação institucional envolve verbas públicas, a responsabilidade da entidade ultrapassa a realização material das atividades. É necessário demonstrar a vinculação dos valores ao objeto, a legitimidade das decisões e a compatibilidade das entregas com o plano de trabalho. A Lei nº 13.019/2014 e o Decreto nº 8.726/2016, atualizado pelo Decreto nº 11.948/2024, associam regularidade documental, acompanhamento do objeto e avaliação dos resultados nas parcerias entre o poder público e as OSCs (Brasil, 2014, 2016, 2024).

A existência de normas externas, entretanto, não assegura por si só uma atuação adequada. A regularidade é construída no cotidiano: na definição de responsabilidades, na escolha de fornecedores, na autorização de despesas, na preservação dos comprovantes, na conciliação dos registros e no acompanhamento das metas. O Manual MROSC de 2025 reforça que planejamento, realização das atividades, monitoramento e demonstração dos resultados compõem um ciclo integrado, o que requer mecanismos capazes de acompanhar a parceria desde sua preparação até a avaliação final (Brasil, 2025).

A questão torna-se mais sensível nas entidades de pequeno porte, que frequentemente trabalham com equipes reduzidas, voluntários e baixa especialização administrativa. Nesses ambientes, a mesma pessoa pode solicitar a compra, acompanhar a entrega, efetuar o pagamento e organizar os comprovantes. Essa concentração não configura automaticamente irregularidade, mas aumenta a exposição a erros, conflitos de interesse, perda de evidências e decisões sem revisão. O desafio é combinar medidas essenciais, análises independentes e rotinas compatíveis com a capacidade operacional e as vulnerabilidades identificadas (IBGC, 2023; Ortega-Rodríguez *et al.*, 2024).

Diante desse contexto, o artigo busca entender de que forma a adoção de mecanismos internos de controle pode contribuir para a transparência, a conformidade e a adequada demonstração da aplicação de recursos públicos pelas organizações do terceiro setor.

O objetivo geral é analisar a contribuição desses mecanismos para o fortalecimento da transparência, da conformidade e da prestação de contas nas OSCs. Como objetivos específicos, busca-se: identificar dimensões e procedimentos aplicáveis a essas entidades; examinar vulnerabilidades administrativas, financeiras, contábeis e operacionais presentes nas parcerias; relacionar as medidas adotadas às etapas de planejamento, realização, acompanhamento e comprovação; e discutir limites e condições para sua efetividade.

3

A relevância acadêmica decorre da aproximação entre a literatura de governança, gestão de riscos e supervisão e as particularidades das entidades sem fins lucrativos. Em termos práticos, a análise pode auxiliar dirigentes, conselheiros, gestores de projetos e profissionais da contabilidade a estruturarem rotinas que não se restrinjam à reunião de documentos no encerramento da parceria. Procedimentos proporcionais e integrados favorecem a regularidade, qualificam decisões, preservam a memória institucional e evidenciam o valor público produzido.

2. ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL, GOVERNANÇA E RESPONSABILIZAÇÃO

Esta seção examina como as particularidades institucionais das organizações da sociedade civil condicionam sua governança e os mecanismos de responsabilização. Inicialmente, discutem-se a finalidade não lucrativa, a heterogeneidade estrutural, a multiplicidade de financiadores e as diferentes expectativas das partes interessadas; em seguida, analisam-se a transparência, a prestação de contas e a integridade como dimensões complementares da obrigação de informar, justificar decisões e demonstrar resultados. A

abordagem evidencia que os procedimentos de supervisão dependem da distribuição de responsabilidades, da existência de instâncias de revisão e de práticas ajustadas ao porte e à capacidade operacional das entidades (IBGC, 2023; Ortega-Rodríguez *et al.*, 2024).

2.1. PARTICULARIDADES DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

As OSCs são pessoas jurídicas privadas que não distribuem resultados e destinam seu patrimônio e suas receitas à consecução de finalidades de interesse coletivo. A inexistência de finalidade lucrativa não elimina a necessidade de sustentabilidade econômica: superávits podem ser indispensáveis à continuidade, desde que reinvestidos no objeto institucional. Essa característica altera o foco da informação contábil e gerencial, que precisa evidenciar restrições de uso, origem dos valores, patrimônio, gratuidades e aplicação nas atividades finalísticas (CFC, 2015; IBGC, 2023).

A heterogeneidade é outra marca do setor. Há instituições com equipes profissionalizadas e múltiplos projetos, enquanto outras dependem de poucos dirigentes e de trabalho voluntário. Também variam as exigências dos financiadores, os territórios de atuação, os públicos atendidos e a previsibilidade das receitas. Estudos recentes sobre governança sem fins lucrativos mostram que mecanismos eficazes precisam ser adaptados ao contexto, sem abandonar princípios de ética, supervisão, participação e responsabilização (Ortega-Rodríguez *et al.*, 2024).

4

A multiplicidade de partes interessadas produz demandas informacionais distintas. Beneficiários esperam serviços adequados; órgãos públicos exigem evidências do objeto e da regularidade; doadores observam reputação e impacto; trabalhadores e voluntários necessitam de orientações; e a sociedade espera publicidade dos atos. Como o material preparado para o financiador nem sempre atende aos usuários das políticas, a governança deve equilibrar a obrigação de informar aos parceiros externos, a supervisão interna e o diálogo social (Cordery *et al.*, 2023; Schommer e Hernández-Quíñonez, 2024).

Quadro 1 – Particularidades das organizações da sociedade civil

Particularidade	e implicações para o controle interno	
	Efeito sobre a gestão	Mecanismo prioritário
Finalidade não lucrativa	Superávits vinculados à missão e à continuidade institucional	Segregação de recursos; registros contábeis e destinação documentada.
Fontes de financiamento diversas	Regras, prazos e restrições diferentes por projeto	Identificação da origem, vinculação, saldo e finalidade de cada recurso.

Particularidade	Efeito sobre a gestão	Mecanismo prioritário
Equipes reduzidas e voluntariado	Rotatividade e dificuldade de separar funções	Descrição de papéis, treinamento, revisão independente e controles compensatórios.
Resultados sociais e territoriais	Entregas nem sempre expressas apenas em valores monetários	Metas, indicadores, listas, relatórios, registros e avaliação dos beneficiários.
Recursos públicos vinculados	Execução condicionada ao instrumento e ao plano de trabalho	Controle físico-financeiro, documental, patrimonial e de prazos.
Multiplicidade de interessados	Expectativas distintas de informação e participação	Comunicação acessível, transparência ativa e instâncias de supervisão.
Dependência de projetos	Receitas e equipes descontínuas	Planejamento financeiro, gestão de conhecimento e continuidade operacional.

Fonte: Elaborado pelos autores com base em CFC (2015), Cordery *et al.* (2023), IBGC (2023) e Ortega-Rodríguez *et al.* (2024).

O quadro mostra que a proporcionalidade não equivale à redução indiscriminada das salvaguardas. Ela exige selecionar procedimentos que respondam às vulnerabilidades mais relevantes. Mesmo em estruturas simples, autorização, documentação, conciliação, supervisão e acompanhamento permanecem necessários; variam apenas o grau de formalização, a frequência das revisões e a distribuição das responsabilidades.

2.2. TRANSPARÊNCIA, PRESTAÇÃO DE CONTAS E INTEGRIDADE

A transparência corresponde à disponibilização de informações relevantes, compreensíveis, tempestivas e acessíveis. A mera publicação de documentos é insuficiente quando os dados permanecem fragmentados ou excessivamente técnicos. Nas OSCs, uma divulgação efetiva relaciona valores recebidos, atividades, público alcançado, indicadores e resultados. A qualidade desse conteúdo pode influenciar confiança, legitimidade e mobilização de recursos, desde que seja útil e verificável (Moreno-Albarracín *et al.*, 2021; Tondolo *et al.*, 2023).

Na literatura internacional, o termo *accountability* designa a obrigação de informar, explicar decisões, submeter-se à avaliação e responder pelas consequências. Nas organizações da sociedade civil, esse dever possui dimensão externa, perante financiadores, Estado e sociedade, e interna, exercida por assembleias, conselhos, dirigentes, responsáveis financeiros e equipes. Quando as decisões se concentram em uma única pessoa, a emissão de relatórios para terceiros não compensa a fragilidade da supervisão institucional (Schommer e Hernández-Quíñonez, 2024; Rodrigues, Menezes e Schommer, 2026).

A integridade conecta a publicidade dos atos e o dever de resposta ao comportamento organizacional. Códigos, declarações de conflito de interesses e canais de comunicação são relevantes, mas seu efeito depende da coerência entre regras e decisões. Sua maturidade pressupõe prevenção, identificação e tratamento de desvios, além de aprendizagem com as ocorrências. Desse modo, os mecanismos internos devem favorecer tanto a conformidade quanto a capacidade da entidade de reconhecer falhas, corrigi-las e demonstrar as providências adotadas (IBGC, 2023; Rodrigues, Menezes e Schommer, 2026).

No regime das parcerias públicas, a prestação de contas combina resultados e regularidade. O cumprimento do objeto é central, mas não elimina a necessidade de rastrear valores, preservar comprovantes e observar vedações. Em sentido inverso, uma pasta financeiramente organizada não compensa a inexistência das entregas pactuadas. Essa responsabilidade institucional exige conectar realização física e movimentação financeira em uma narrativa verificável sobre decisões, atividades, despesas e benefícios (Brasil, 2014, 2024, 2025).

3. CONTROLES INTERNOS APLICADOS ÀS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Esta seção apresenta os fundamentos e as aplicações dos controles internos nas organizações da sociedade civil, articulando conceito, governança, responsabilidades, gestão de riscos, atividades de controle, informação, comunicação e monitoramento. A análise combina o COSO com a ABNT NBR ISO 31000, o Código do IBGC, as Normas Globais de Auditoria Interna do IIA e o Manual MROSC, sem adotar um modelo único ou rígido. Busca-se, assim, demonstrar como diferentes referenciais podem orientar procedimentos proporcionais, integrados e compatíveis com as particularidades do terceiro setor (COSO, 2013; ABNT, 2018; IBGC, 2023; IIA, 2024; Brasil, 2025).

3.1. CONCEITO, OBJETIVOS E LIMITAÇÕES

O controle interno pode ser compreendido como um sistema integrado de responsabilidades, políticas, procedimentos, registros e revisões destinado a oferecer segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos, à confiabilidade das informações, à proteção patrimonial e ao cumprimento das normas. A expressão segurança razoável reconhece que nenhum arranjo elimina completamente erros, fraudes, julgamentos inadequados ou mudanças

imprevistas. Sua finalidade é reduzir a probabilidade e o impacto das falhas a um nível compatível com os objetivos e a exposição da entidade (COSO, 2013; ABNT, 2018).

Esse sistema não se limita à contabilidade nem se confunde com auditoria. Ele integra a rotina de quem planeja, contrata, recebe, paga, registra, acompanha metas e supervisiona. A auditoria interna ou a revisão independente avalia se governança, gestão de riscos e procedimentos foram adequadamente desenhados e aplicados. Em entidades menores, essa função pode ser exercida periodicamente pelo conselho fiscal, por comissão sem participação na operação ou por profissional externo, preservada a independência necessária (IIA, 2024).

Também não existe relação automática entre volume documental e eficácia. Assinaturas, formulários e *checklists* podem produzir aparência de conformidade quando não há análise crítica. Um procedimento é útil quando responde a uma vulnerabilidade, possui responsável, gera evidência e conduz a uma decisão. A formalização excessiva consome capacidade operacional; a informalidade absoluta destrói rastreabilidade. O desenho adequado situa-se entre esses extremos e deve ser revisto quando mudam o objeto, a equipe, a legislação ou a exposição institucional (IBGC, 2023; Brasil, 2025).

Quadro 2 – Dimensões integradas de um sistema de controles internos nas OSCs

Dimensão	Pergunta orientadora	Aplicações práticas
Governança e ética	Quem define prioridades, supervisiona e responde pelas decisões?	Estatuto, conselho atuante, competências, integridade e conflitos de interesse.
Objetivos e riscos	Quais eventos podem impedir as entregas ou comprometer recursos?	Objetivos claros, matriz de riscos, avaliação de fraude e atualização por mudanças.
Procedimentos operacionais	Quais barreiras previnem, detectam e corrigem falhas?	Autorizações, pesquisas, conciliações, segregação, inventários e revisões.
Informação comunicação	e Os responsáveis recebem dados corretos no momento necessário?	Registros integrados, relatórios físico-financeiros e comunicação com interessados.
Monitoramento asseguuração	e Os mecanismos continuam funcionando e as falhas são corrigidas?	Revisões periódicas, conselho fiscal, planos de ação e acompanhamento de recomendações.

Fonte: Elaborado pelos autores com base em COSO (2013), ABNT (2018), IBGC (2023), IIA (2024) e Brasil (2025).

As dimensões são interdependentes. Autorizações e conciliações não compensam objetivos vagos, ausência de supervisão ou informações incompletas. Da mesma forma, códigos de ética produzem pouco efeito quando não há critérios de contratação, rastreabilidade e tratamento das ocorrências. A efetividade decorre da articulação entre cultura, processos e evidências.

3.2. GOVERNANÇA, AMBIENTE DE CONTROLE E RESPONSABILIDADES

A governança define como a entidade é dirigida, supervisionada e responsabilizada. Nas OSCs, isso envolve assembleias, diretoria, conselhos, coordenações de projeto e funções técnicas. A clareza de papéis reduz ambiguidades e impede que decisões relevantes sejam tomadas sem competência definida. Estatuto, regimento, organograma, descrição de funções e fluxos de aprovação devem indicar quem solicita, analisa, autoriza, paga, recebe, registra e revisa cada operação (IBGC, 2023; Ortega-Rodríguez *et al.*, 2024).

O comportamento da direção condiciona o ambiente organizacional. Não é coerente exigir da equipe cuidado com documentos, orçamento e conflitos de interesse quando os dirigentes tratam as salvaguardas como obstáculos. A cultura é observada nas exceções: como se escolhem fornecedores, quem pode autorizar gastos urgentes, se as deliberações são registradas e se as falhas geram providências. Integridade, competência e responsabilização precisam aparecer em práticas verificáveis, e não apenas em declarações institucionais (Rodrigues, Menezes e Schommer, 2026).

Quando a segregação integral é inviável, devem ser adotadas medidas compensatórias. A pessoa que prepara o pagamento pode não ter alternativa operacional para deixar de executá-lo, mas a transação pode exigir autorização prévia, comprovação de recebimento, conciliação por segundo responsável e apresentação periódica ao conselho fiscal. Essa solução não elimina a possibilidade de falha; cria, porém, revisão suficiente para evitar que uma operação seja iniciada, concluída e validada sem supervisão (IIA, 2024; Brasil, 2025).

3.3. GESTÃO DE RISCOS E RESPOSTAS DE CONTROLE

Risco é o efeito da incerteza sobre os objetivos. Sua avaliação deve começar pela definição do que a entidade pretende entregar, em qual prazo, com quais meios e evidências. Classificações genéricas, como financeiro ou operacional, pouco auxiliam. É mais útil identificar a possibilidade de pagar despesa não prevista, perder prazo de vigência, contratar

fornecedor em conflito de interesses, utilizar bem fora da finalidade ou deixar de comprovar uma meta (ABNT, 2018; Brasil, 2025).

A gestão de riscos compreende identificação, análise, tratamento, comunicação e acompanhamento. Medidas preventivas reduzem a probabilidade de ocorrência; procedimentos detectivos revelam falhas já produzidas; e ações de mitigação limitam consequências, restabelecem a regularidade e evitam repetição. A entidade deve considerar custo, impacto e capacidade operacional, priorizando situações que possam comprometer o objeto, provocar devolução de valores ou afetar beneficiários e reputação (IBGC, 2023).

Quadro 3 – Riscos recorrentes, controles e medidas de mitigação

Risco	Consequência possível	Medidas preventivas e detectivas	Mitigação e resposta
Despesa incompatível com o plano	Glosa, devolução e comprometimento do objeto	Conferência prévia da rubrica; revisão mensal do orçamento.	Suspender o pagamento; solicitar ajuste quando permitido; recompor valores e revisar o fluxo de aprovação.
Pagamento sem comprovação suficiente	Perda de rastreabilidade e rejeição da despesa	de <i>Checklist</i> antes do pagamento; conciliação entre nota, entrega e banco.	Obter evidências complementares; registrar a ocorrência; estornar ou recuperar o valor quando cabível.
Conflito de interesses na contratação	Favorecimento, sobrepreço e dano reputacional	Declaração de conflito; critérios objetivos; pesquisa documentada.	Afastar o interessado da decisão; submeter a revisão independente; refazer o processo se necessário.
Concentração de funções	Erro ou fraude sem detecção tempestiva	Autorização por segundo responsável; conciliação e revisão periódica.	Implantar controle compensatório; redistribuir tarefas; realizar revisão extraordinária das operações.
Meta não comprovada	Rejeição da prestação de contas e perda de legitimidade	Definição antecipada de indicadores e meios de verificação.	Produzir evidências complementares legítimas; corrigir registros; executar plano de ação para metas pendentes.
Perda ou corrupção de documentos	Impossibilidade de reconstruir a operação	Digitalização, a nomenclatura padrão, backup e controle de acesso.	Restaurar cópias; solicitar segunda via; documentar lacunas e reforçar política de arquivamento.

Risco	Consequência possível	Medidas preventivas e detectivas	Mitigação e resposta
Uso indevido ou desaparecimento de bens	Perda patrimonial e desvio de finalidade	Cadastro, identificação, termo de responsabilidade e inventário.	Localizar ou recuperar o bem; restringir acesso; apurar responsabilidades e corrigir a destinação.
Exposição indevida de dados pessoais	Sanções, dano aos titulares e perda de confiança	Acesso mínimo necessário; orientação de privacidade; senhas e registro de permissões.	Conter o incidente; revogar acessos; avaliar comunicações legais e implementar correções técnicas e procedimentais.
Atraso no cronograma	Descumprimento de metas e concentração de despesas no final	Plano de atividades, responsáveis e marcos de acompanhamento.	Reprogramar tarefas dentro da vigência; priorizar entregas críticas; comunicar e formalizar ajustes cabíveis.

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Brasil (2014, 2018, 2025), ABNT (2018), IBGC (2023) e IIA (2024).

O Quadro 3 diferencia salvaguardas e mitigação. As primeiras procuram impedir ou identificar a falha; a segunda atua quando o evento já ocorreu ou permanece provável, reduzindo danos e restabelecendo as condições de realização. Essa distinção evita que a matriz termine na enumeração de ameaças e permite associar cada ocorrência a decisões, responsáveis e prazos.

10

3.4. ATIVIDADES DE CONTROLE E EVIDÊNCIAS

As atividades de controle materializam as respostas às vulnerabilidades identificadas. Na gestão de parcerias, incluem planejamento de aquisições, critérios de seleção, autorizações, verificação do recebimento, pagamento rastreável, conciliação bancária, acompanhamento orçamentário, escrituração contábil, inventário patrimonial e organização documental. Cada providência deve ocorrer enquanto ainda pode influenciar a decisão; reconstruir o processo ao final aumenta lacunas e dependência da memória (Brasil, 2025).

Na movimentação financeira, conta específica, identificação do projeto, extratos integrais e conciliações periódicas permitem seguir a trajetória dos valores. O comprovante bancário não substitui o documento fiscal, e a nota fiscal não demonstra sozinha que o item foi recebido e utilizado. A comprovação resulta da combinação entre autorização, contratação, documento fiscal, pagamento, atesto, registro do uso e vínculo com a meta (Brasil, 2014, 2016, 2024).

A contabilidade deve integrar-se à supervisão gerencial. A ITG 2002 (R1) estabelece tratamento específico para entidades sem finalidade de lucros, incluindo reconhecimento de receitas e despesas, segregação de valores vinculados e demonstrações contábeis. Quando os documentos chegam sem identificação da parceria, da meta ou do período, os registros perdem capacidade de apoiar conciliações e análises. O fluxo mensal de informações reduz ajustes tardios e melhora a coerência entre dados bancários, financeiros e patrimoniais (CFC, 2015).

Bens permanentes exigem cadastro, identificação, localização, responsabilidade, manutenção e inventário. Em veículos, embarcações, máquinas ou equipamentos, é necessário demonstrar não apenas a aquisição, mas o uso compatível com o objeto e a destinação após a parceria. A gestão patrimonial protege o investimento e fornece elementos para decisões sobre conservação, substituição e continuidade das atividades (Brasil, 2025).

3.5. INFORMAÇÃO, COMUNICAÇÃO E MONITORAMENTO

Informação de qualidade deve ser relevante, correta, completa, acessível e tempestiva. Nas parcerias, isso exige integrar dados financeiros e operacionais: quanto foi gasto, em qual atividade, para qual público, em que período e com qual resultado. Relatórios formados apenas por fotografias ou por planilhas oferecem visões parciais. A transformação digital pode ampliar a publicidade e o alcance, mas também cria vulnerabilidades relacionadas à fragmentação, à segurança e à exclusão de interessados que não dominam os canais utilizados (Cordery *et al.*, 2023).

11

A comunicação interna orienta responsabilidades e padrões de comprovação; a externa apresenta resultados e recebe demandas de financiadores, beneficiários e sociedade. A transparência não deve ser reduzida ao depósito de arquivos em um sítio eletrônico. Indicadores, linguagem acessível, contextualização de desvios e explicação das medidas corretivas tornam o conteúdo mais útil ao dever de prestar contas (Moreno-Albarracín *et al.*, 2021; Tondolo *et al.*, 2023).

O monitoramento verifica se os mecanismos previstos continuam presentes e operantes. Pode ocorrer de forma contínua, incorporada às rotinas, ou periodicamente, por conselhos, auditoria ou revisão independente. Deficiências relevantes precisam ser comunicadas, classificadas, atribuídas a responsáveis e acompanhadas até a correção. Uma avaliação madura investiga causas, pois solicitar repetidamente um comprovante ausente não resolve fluxos mal

definidos, treinamento insuficiente ou falhas de sistema (IIA, 2024; Fonte, Morais e Oliveira, 2025).

4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se como bibliográfica e documental, com abordagem qualitativa e objetivos exploratório-descritivos. Essa escolha decorre da intenção de analisar conceitos, relações e aplicações dos mecanismos internos nas OSCs, sem mensurar estatisticamente sua incidência ou testar causalidade em uma amostra de entidades.

A revisão bibliográfica reuniu estudos sobre governança sem fins lucrativos, transparência, responsabilização, integridade, gestão de riscos, auditoria e transformação digital. Para atualizar e diversificar a base teórica, foram priorizadas publicações de 2021 a 2026, sem excluir documentos anteriores indispensáveis à definição normativa ou conceitual. A seleção considerou aderência ao problema, consistência metodológica e capacidade de dialogar com as particularidades das entidades de pequeno e médio porte.

A pesquisa documental abrangeu a Lei nº 13.019/2014; o Decreto nº 8.726/2016 e sua atualização pelo Decreto nº 11.948/2024; o Manual MROSC de 2025; a ITG 2002 (R1); a ABNT NBR ISO 31000; o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC; as Normas Globais de Auditoria Interna do IIA; e, de modo complementar, a estrutura integrada do COSO. Os documentos foram examinados quanto a responsabilidades, gestão de riscos, procedimentos, evidências, monitoramento e prestação de contas.

A análise foi organizada em cinco categorias: características institucionais das OSCs; governança, transparência e responsabilização; riscos e respostas; integração entre realização física e movimentação financeira; e condições de efetividade. Os conteúdos foram comparados para identificar convergências, limites e implicações práticas. Por sua natureza, o estudo não pretende generalizar empiricamente a maturidade dos sistemas em todas as entidades, mas produzir uma síntese crítica capaz de orientar aplicações e pesquisas posteriores.

5. ANÁLISE E DISCUSSÃO

Esta seção articula os referenciais examinados e discute suas implicações para a gestão das OSCs. O primeiro subtópico analisa os mecanismos internos como componente da governança; o segundo demonstra a necessidade de integrar realização física e movimentação financeira; o terceiro aborda proporcionalidade e medidas compensatórias; o quarto discute

barreiras e propostas de aprimoramento; e o quinto apresenta uma síntese das dimensões sugeridas.

A discussão parte de uma posição crítica: a adoção formal de modelos não garante melhoria. Os procedimentos agregam valor quando são incorporados pela entidade, respondem a vulnerabilidades reais, produzem informação para a decisão e permitem correções. Quando aplicados apenas para satisfazer o financiador, tendem a gerar documentos desconectados da gestão e a desaparecer após o encerramento do projeto (Ortega-Rodríguez *et al.*, 2024; Rodrigues, Menezes e Schommer, 2026).

5.1. CONTROLE INTERNO COMO COMPONENTE DA GOVERNANÇA

A literatura indica que os mecanismos internos são mais efetivos quando vinculados às instâncias de direção e supervisão. Demonstrativos contábeis, conciliações, relatórios de atividades e mapas de riscos não deveriam existir apenas para arquivos externos. Sua análise por dirigentes e conselhos permite avaliar sustentabilidade, desempenho, alcance das metas e necessidade de correções. A governança transforma dados operacionais em responsabilização e decisão (IBGC, 2023; Ortega-Rodríguez *et al.*, 2024).

Essa integração também protege gestores e voluntários. Critérios documentados, autorizações e registros de deliberação reduzem dúvidas sobre motivações e preservam a memória institucional. Ao mesmo tempo, as rotinas de supervisão não podem eliminar julgamento ou participação. A imposição de exigências desproporcionais pode deslocar energia da finalidade social e estimular uma conformidade apenas aparente. O equilíbrio requer salvaguardas essenciais, exceções justificadas e revisão periódica de sua utilidade (Ortega-Rodríguez *et al.*, 2024; Brasil, 2025).

A supervisão interna é decisiva nesse processo. Conselhos que recebem relatórios sem analisá-los, ou que atuam apenas para assinar documentos, não exercem fiscalização efetiva. A integridade depende de acesso à informação, competência para questionar e acompanhamento das providências. Assim, a qualidade do sistema deve ser avaliada menos pela quantidade de formulários e mais pela capacidade de prevenir desvios, revelar problemas e produzir respostas (Rodrigues, Menezes e Schommer, 2026).

5.2. INTEGRAÇÃO ENTRE EXECUÇÃO FÍSICA E FINANCEIRA

Uma prestação de contas consistente reconstrói a cadeia entre origem dos valores, contratação, pagamento, entrega, atividade, produto e resultado. A fonte do financiamento demonstra vinculação; os documentos da despesa mostram autorização e regularidade; o recebimento comprova a entrega; os registros do projeto evidenciam a utilização; e os indicadores permitem verificar as metas. A ausência de um desses elementos enfraquece a interpretação do conjunto (Brasil, 2024, 2025).

Essa integração impede dois reducionismos. O primeiro considera que o cumprimento do objeto justificaria qualquer fragilidade financeira; o segundo presume que documentos fiscais organizados seriam suficientes, mesmo sem comprovação das entregas. O regime orientado a resultados exige que regularidade e desempenho sejam tratados como dimensões complementares, com análise proporcional à exposição e aos indícios existentes (Brasil, 2014, 2024).

Quadro 4 – Integração entre acompanhamento financeiro e verificação do objeto

Elemento	Pergunta de verificação	Evidências possíveis
Recurso	Qual a origem, a vinculação e o saldo disponível?	Instrumento, plano de trabalho, conta e extratos.
Despesa	O gasto estava previsto, foi necessário e autorizado?	Orçamento, solicitação, pesquisa, justificativa e autorização.
Pagamento	O valor foi pago ao credor correto e por meio rastreável?	Documento fiscal, comprovante bancário e conciliação.
Recebimento	O bem ou serviço foi entregue nas condições pactuadas?	Atesto, termo de recebimento, relatório e registro fotográfico.
Atividade	A aquisição ou contratação foi utilizada na ação prevista?	Agenda, relatório de execução, listas e registros operacionais.
Produto e resultado	As entregas e benefícios correspondem às metas?	Indicadores, fichas, avaliações e meios de verificação.
Comprovação final	O conjunto de registros permite reconstituir a realização?	Relatório físico-financeiro, arquivos organizados e justificativas.

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Brasil (2014, 2024, 2025), CFC (2015) e Cordery *et al.* (2023).

O quadro 4 evidencia que nenhum elemento isolado é conclusivo. Fotografias podem comprovar presença ou entrega, mas não substituem registros financeiros; notas fiscais podem demonstrar uma aquisição, mas não seu emprego no objeto. A qualidade do processo de comprovação decorre da coerência entre documentos produzidos por áreas diferentes.

5.3. PROPORCIONALIDADE E MEDIDAS COMPENSATÓRIAS

A proporcionalidade é um dos pontos centrais da análise. Entidades menores podem utilizar estruturas menos formais, mas precisam manter salvaguardas suficientes para suas vulnerabilidades. A separação entre cinco pessoas para solicitar, contratar, receber, pagar e contabilizar pode ser inviável; ainda assim, a operação não deveria ocorrer sem autorização, comprovação de entrega, pagamento rastreável e revisão posterior (IIA, 2024; Brasil, 2025).

Medidas compensatórias são especialmente úteis nesse cenário. Revisão pelo conselho fiscal, conciliação por pessoa diferente, limites de alçada, dupla validação em operações relevantes e contratação periódica de avaliação externa reduzem a concentração. A escolha deve observar a exposição: bens permanentes, pagamentos a partes relacionadas, contratações de maior valor, tratamento de dados sensíveis e primeiras parcerias públicas justificam procedimentos mais robustos (ABNT, 2018; IBGC, 2023).

15

A proporcionalidade não pode ser usada para legitimar ausência de registros, conta desorganizada ou metas sem comprovação. Ela requer simplificação consciente, e não improvisação. *Checklists* curtos, modelos padronizados, arquivos digitais organizados e reuniões registradas podem produzir segurança sem sistemas caros. A tecnologia apoia, mas não substitui responsabilidade, supervisão e julgamento (Cordery *et al.*, 2023).

5.4. BARREIRAS À EFETIVIDADE E MEDIDAS DE APRIMORAMENTO

A primeira barreira é a percepção de que a formalização representa desconfiança. Relações de proximidade e compromisso voluntário são importantes, mas não eliminam esquecimento, erro ou conflito de interesses. Procedimentos claros protegem a entidade e seus integrantes, especialmente quando há substituição de pessoas ou questionamento posterior das decisões.

A segunda barreira é a concentração de conhecimento. Quando apenas uma pessoa domina contas bancárias, sistemas e exigências do financiador, a entidade fica vulnerável à ausência ou ao desligamento desse profissional. A terceira é a atuação exclusivamente corretiva:

comprovantes são reunidos depois do gasto e as falhas são percebidas quando já não há tempo para regularização. A quarta é a fragmentação entre coordenação, setor financeiro e contabilidade, que produz relatórios contraditórios e rompe o vínculo entre despesa e meta (Fonte, Moraes e Oliveira, 2025; Brasil, 2025).

Quadro 5 – Fragilidades e medidas de aprimoramento

Fragilidade	Efeito	Medida de aprimoramento	Resultado principal
Procedimentos não documentados	Dependência da experiência individual	Manual simplificado, fluxos e <i>checklists</i>	Continuidade e conformidade.
Concentração de funções	Operações sem revisão	Alçadas, segunda validação e conciliação independente	Prevenção e detecção.
Documentação reunida no final	Perdas, lacunas e retrabalho	Arquivamento por meta e período durante a execução	Prestação de contas tempestiva.
Áreas desintegradas	Dados contraditórios e despesas sem vínculo	Relatório físico-financeiro e reunião periódica	Coerência e transparência.
Conselho pouco atuante	Supervisão apenas formal	Calendário de análises e acesso prévio às informações	Supervisão interna.
Ausência de avaliação de riscos	Procedimentos desconectados das ameaças	Matriz simples, responsáveis e revisão por mudanças	Priorização de recursos.
Indicadores frágeis	Dificuldade de demonstrar resultados	Metas mensuráveis e meios de verificação definidos antes da execução	Evidência do objeto.
Falhas sem acompanhamento	Reincidência e normalização de desvios	Plano de ação com causa, prazo, responsável e validação	Aprendizagem institucional.

Fonte: Elaborado pelos autores com base em IIA (2024), Fonte, Moraes e Oliveira (2025), Brasil (2025) e Rodrigues, Menezes e Schommer (2026).

As medidas propostas são de baixa ou média complexidade, mas exigem disciplina. A principal mudança não é tecnológica: consiste em transferir a comprovação dos resultados do encerramento para a rotina da parceria. Quando cada atividade já produz seus registros e cada falha gera providência acompanhada, o sistema deixa de funcionar como arquivo defensivo e passa a apoiar a gestão.

5.5. SÍNTESE DO MODELO PROPOSTO

Com base na análise, propõe-se uma estrutura composta por seis dimensões: governança e integridade; objetivos, riscos e planejamento; procedimentos administrativos e financeiros; informação e contabilidade; acompanhamento do objeto e dos resultados; e monitoramento e aprendizagem. A proposta não substitui normas nem impõe formato único, mas orienta a conexão entre responsabilidades, vulnerabilidades, rotinas, informações e resultados.

A aplicação deve iniciar pelos objetivos e pelas situações capazes de comprometê-los. Em seguida, definem-se procedimentos, evidências e responsáveis. O monitoramento retroalimenta planejamento, capacitação e revisão das rotinas. Esse encadeamento reduz a dependência de medidas isoladas e reconhece que a capacidade institucional é construída ao longo das parcerias (IBGC, 2023; IIA, 2024; Brasil, 2025).

Quadro 6 – Síntese das dimensões do sistema interno nas OSCs

Dimensão	Conteúdo essencial	Resultado esperado
Governança e integridade	Papéis, supervisão, ética e conflitos de interesse	Decisões legitimadas e responsabilização.
Objetivos, riscos e planejamento	Objeto, metas, orçamento, cronograma e matriz de riscos	Prevenção de desvios e priorização.
Procedimentos administrativos e financeiros	Contratações, autorizações, pagamentos, patrimônio e documentos	Regularidade e rastreabilidade.
Informação e contabilidade	Registros, conciliações, demonstrações e comunicação	Informações confiáveis e tempestivas.
Acompanhamento do objeto e resultados	Beneficiários, atividades, produtos, indicadores e evidências	Demonstração da execução e do benefício público.
Monitoramento e aprendizagem	Revisões, recomendações, respostas e atualização dos processos	Correção de falhas e sustentabilidade institucional.

Fonte: Elaborado pelos autores com base em IBGC (2023), Cordery *et al.* (2023), IIA (2024), Ortega-Rodríguez *et al.* (2024) e Brasil (2025).

A síntese evidencia que o processo não termina na aprovação das contas. As informações geradas devem orientar novas decisões, corrigir fragilidades e ampliar a capacidade da entidade de entregar resultados. A dimensão de aprendizagem diferencia um sistema vivo de um conjunto estático de formulários.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo analisou como os mecanismos internos de controle contribuem para a transparência, a conformidade e a prestação de contas dos valores públicos administrados por

OSCs. A resposta ao problema indica que sua principal contribuição é organizar a relação entre objetivos, riscos, decisões, operações, documentos e resultados.

Esses mecanismos permitem rastrear receitas e despesas, comprovar aquisições, preservar registros, acompanhar o patrimônio e verificar metas. Também ampliam a transparência ao transformarem dados fragmentados em informações compreensíveis sobre valores, atividades e benefícios. A inclusão de medidas de mitigação na matriz associa ocorrências a respostas corretivas e responsáveis definidos.

A análise confirma, porém, que regras formais não asseguram efetividade. O funcionamento depende do comprometimento da direção, da atuação dos conselhos, da qualificação das equipes e da integração entre coordenação, setor financeiro e contabilidade. Procedimentos excessivos podem produzir burocracia sem melhorar a gestão; a falta de formalização compromete memória, supervisão e rastreabilidade.

Nas entidades de pequeno porte, a proporcionalidade deve orientar medidas compensatórias, e não justificar sua inexistência. Autorizações, pagamentos rastreáveis, conciliações, revisão independente, organização documental e indicadores podem ser adotados de forma simples. A robustez deve aumentar conforme o valor, a complexidade, a exposição reputacional e a possibilidade de dano ao objeto ou aos beneficiários.

18

A prestação de contas deve ser construída durante toda a parceria. Planejamento, contratação, pagamento, recebimento, atividade e resultado precisam gerar registros coerentes e interligados. Essa lógica desloca a supervisão de uma postura defensiva para uma função de governança, decisão e aprendizagem.

Como limitação, o estudo não avaliou empiricamente a maturidade dos sistemas adotados por entidades específicas. Pesquisas futuras podem aplicar a estrutura em OSCs de diferentes portes, comparar instituições iniciantes e experientes em parcerias públicas e examinar relações entre procedimentos, falhas, custos administrativos e resultados sociais.

Conclui-se que o controle interno não deve ser reduzido à vigilância ou à preparação de documentos para órgãos fiscalizadores. Quando proporcional, integrado e orientado por riscos, protege o patrimônio público, qualifica decisões, fortalece a legitimidade institucional e contribui para que os valores transferidos produzam o benefício que justificou a parceria.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT NBR ISO 31000:2018:** gestão de riscos — diretrizes. Rio de Janeiro: ABNT, 2018.

BRASIL. **Decreto nº 8.726, de 27 de abril de 2016.** Regulamenta a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8726.htm. Acesso em: 10 abr. 2026.

BRASIL. **Decreto nº 11.948, de 12 de março de 2024.** Altera o Decreto nº 8.726, de 27 de abril de 2016. Brasília, DF: Presidência da República, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/decreto/d11948.htm. Acesso em: 12 abr. 2026.

BRASIL. **Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014.** Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019compilado.htm. Acesso em: 15 abr. 2026.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018.** Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 15 mai. 2026.

BRASIL. Presidência da República. Secretaria-Geral; ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO; MINISTÉRIO DA GESTÃO E DA INOVAÇÃO EM SERVIÇOS PÚBLICOS. **Manual MROSC:** do planejamento à prestação de contas: como implementar o Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil no Governo Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. 184 p.

19

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle interno:** estrutura integrada: sumário executivo. Tradução de PwC Brasil e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo: COSO, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **ITG 2002 (R1):** entidade sem finalidade de lucros. Brasília, DF: CFC, 2015.

CORDERY, Carolyn J. *et al.* NGOs' performance, governance, and accountability in the era of digital transformation. **The British Accounting Review**, [s. l.], v. 55, n. 5, art. 101239, 2023. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101239>.

FONTE, Flávia Gomes Fernandes da; MORAIS, Heloisa Maria Mendonça de; OLIVEIRA, Raquel Santos de. Organizações Sociais da Saúde: controle interno dos contratos de gestão (Pernambuco, 2009–2019). **Serviço Social & Sociedade**, São Paulo, v. 148, n. 1, e-6628428, 2025. DOI: <https://doi.org/10.1590/0101-6628.428>.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Global Internal Audit Standards.** Lake Mary, FL: The IIA, 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa.** 6. ed. São Paulo: IBGC, 2023.

MORENO-ALBARRACÍN, Antonio Luis *et al.* Transparency indicators to improve accountability for non-profit organizations: a Spanish case study. **Technological and Economic**

Development of Economy, Vilnius, v. 27, n. 3, p. 763–782, 2021. DOI: <https://doi.org/10.3846/tede.2021.14821>.

ORTEGA-RODRÍGUEZ, Cristina *et al.* Nonprofit good governance mechanisms: a systematic literature review. **Nonprofit Management & Leadership**, [s. l.], v. 34, n. 4, p. 927–957, 2024. DOI: <https://doi.org/10.1002/nml.21598>.

RODRIGUES, Laís Dorigon; MENEZES, Elaine Cristina de Oliveira; SCHOMMER, Paula Chies. Accountability e organizações da sociedade civil: autoavaliação da maturidade da integridade. **Revista de Administração Contemporânea**, Maringá, v. 30, n. 2, e250244, 2026. DOI: <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2026250244.por>.

SCHOMMER, Paula Chies; HERNÁNDEZ-QUIÑONEZ, Andrés. Accountability, equitable public services, and open government in Brazil and Colombia. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 58, n. 5, e2024-0008, 2024. DOI: <https://doi.org/10.1590/0034-761220240008x>.

TONDOLO, Rosana da Rosa Portella *et al.* Efeito da transparência e do capital social na intenção de mobilizar recursos. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 1, e2022-0076, 2023. DOI: <https://doi.org/10.1590/1679-395120220076>.