

Práticas de Controle Gerencial no Terceiro Setor: Um Estudo das Fundações de Apoio à Luz da Teoria Ator-Rede

Management Control Practices in the Third Sector: A Study of Supporting Foundations Drawing on Actor-Network Theory

Sheila Santos De Meireles

Mestre em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro (PPGCC/UFRJ)

Endereço: Av. Pasteur, 250 - Urca, Rio de Janeiro -RJ, 22290-240

E-mail: sheila.sm@gmail.com

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-0675-0254>

Yara Consuelo Cintra

Doutora em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo (FEA-USP)

Professora do PPGCC/FACC – Universidade Federal do Rio de Janeiro

Endereço: Av. Pasteur, 250 - Urca, Rio de Janeiro -RJ, 22290-240

E-mail: yaracintra@facc.ufrj.br

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7196-1429>

Carla Macedo Velloso dos Santos

Doutora em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro (PPGCC/UFRJ)

Professora do PPGCC/FACC – Universidade Federal do Rio de Janeiro

Endereço: Av. Pasteur, 250 - Urca, Rio de Janeiro -RJ, 22290-240

E-mail: carla.velloso@facc.ufrj.br

Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-1145-0130>

Resumo

O terceiro setor vem ganhando significativo destaque no cenário econômico mundial, com ampla ação na educação, cultura, saúde, assistência social e outros, despertando atenção do mercado e da academia, especialmente quanto à profissionalização do setor e qualidade de sua gestão. Esta pesquisa tem por objetivo compreender a utilização das práticas de controle gerencial à luz da Teoria Ator-Rede (TAR) nas fundações de apoio a instituições federais de nível superior e instituições de ciência e tecnologia (FAP). A pesquisa utilizou o modelo de Alavancas de Controle de Simons para explorar as práticas de controle gerencial usadas na rede. Na coleta de dados, além da observação participante, foram realizadas 21 entrevistas semiestruturadas com participantes da rede das FAP, selecionados com suporte da técnica *Snowball*, cujos resultados foram tratados e submetidos à análise de conteúdo. O uso da TAR como aporte teórico-metodológico permitiu mapear os atores, humanos e não-humanos, da rede, identificadas as relações e as práticas de controle gerencial, bem como interpretação da dinâmica da gestão das fundações de apoio. Os achados revelam grandes desafios com respeito aos custos dos serviços prestados e ao financiamento das fundações; a influência forte das leis, normas e órgãos fiscalizadores; e a grande dificuldade relativa aos sistemas de informações. Foi destacada a importância das alianças entre os atores para lidar com o ambiente dinâmico que impõe mudanças frequentes na gestão das fundações. Juntamente com os sistemas de informação, o ambiente regulatório impacta fortemente a gestão das fundações, influenciando a otimização e a criação de processos. A pesquisa identificou a relação dinâmica entre as FAP e seus clientes, ressaltando o papel transformador dessas organizações na sociedade.

Palavras-Chave: terceiro setor; fundações de apoio; alavancas de controle; práticas de controle gerencial; teoria ator-rede.

Abstract

The third sector has been gaining significant prominence in the global economic scenario, with broad action in education, culture, health, social assistance, and other subject, attracting the attention of the market and academia, especially regarding the professionalization of the sector and the quality of its management. This research aims to understand the use of management control practices in the foundations supporting federal higher education and science and technology institutions (FAP), drawing on Actor-Network Theory (ANT) and Simons's Levers of Control to explore the management control practices used in the network. In addition to participant observation, twenty-one semi-structured interviews were conducted with participants in the FAP's network, selected using the Snowball technique. The data collected was processed and subjected to content analysis. The theoretical-methodological choice of ANT allowed the actors' (both human and non-human) network mapping, identification of relationships and management control practices, and interpretations of the support foundations management dynamics. The findings revealed that the major challenges relate to the costs of services provided and the financing of foundations, the strong influence of laws, standards, and regulatory bodies, and the great difficulty concerning information systems. The study highlighted the importance of alliances between actors in dealing with the dynamic environment that imposes frequent changes in the management of foundations. Together with the information systems, the regulatory environment strongly impacts the management of the foundations, influencing optimization and creation of processes. The research acknowledged the dynamic relationship between foundations and their clients, emphasizing the transformative role of these organizations in society.

Keywords: *third sector; supporting foundations; levers of control; management control practices; actor-network theory.*

1 Introdução

Práticas de controle gerencial (PCG) auxiliam gestores na tomada de decisão e influenciam a capacidade organizacional, transmitindo confiabilidade, relevância e comparabilidade (Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2009). Essas práticas abrangem técnicas, processos e sistemas (Anthony & Govindarajan, 2011). O termo “artefato” é também usado na literatura, referindo-se a práticas, ferramentas, controles, instrumentos (Souza, Jacques, Fehr & Silva, 2020), atividades, filosofias de gestão, filosofias de produção e modelos de gestão (Soutes, 2006). Exemplos de artefatos de uso da contabilidade gerencial são orçamentos, métodos de custeio e indicadores, sendo classificados como modernos ou tradicionais (Guerreiro, Cornachione Júnior & Soutes, 2011). Oyadomari (2008) se refere a “artefatos de controle gerencial” como técnicas de planejamento e controle de gestão, envolvendo processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não monetárias sobre aspectos do desempenho das organizações. As PCG têm utilização disseminada entre empresas com fins lucrativos, governamentais e do terceiro setor (TS).

As organizações do TS têm um extenso campo de atuação (Jorge, Carraro & Vendruscolo, 2023) e desempenham um papel importante para a sociedade, implementando políticas públicas e administrando recursos de terceiros, daí a importância da qualidade de sua gestão. As organizações do TS ganharam complexidade em relação às regulamentações específicas, aspectos tributários e formas de captação de recursos, por meio de leis de incentivos fiscais. Dessa maneira, a presença da gestão e da contabilidade conferem a postura gerencial e

de controle nessas organizações para propiciar a transparência e eficiência necessárias (Falconer, 1999; Grazioli et. al., 2015; Olak & Nascimento, 2006).

Este estudo se debruça sobre as fundações de apoio às instituições federais de ensino superior (IFES) e às instituições de ciência e tecnologia (ICT), designadas fundações de apoio (FAP). Criadas para promover desenvolvimento científico, tecnológico e econômico, são responsáveis por gerir projetos de ensino, pesquisa, extensão e desenvolvimento institucional, científico, tecnológico e de inovação. Por meio da execução de seus projetos, as FAP mobilizam vultosos recursos, compondo uma vasta rede de *stakeholders*. Até 2015, viabilizaram 94% das produções científicas nacionais produzidas pelas universidades públicas. O faturamento bruto das fundações monta a 8,5 bilhões de reais e chegam a 60.000 mil empregados (Antonelli, Augustinho & Pacheco, 2015; Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica [CONFIES], 2015; Faria et al., 2018; IBGE, 2019; Paes, 2018; Simon et al., 2017). Observa-se, assim, a relevância desse setor e a importância do estudo dessas instituições.

O objetivo desta pesquisa é compreender a utilização das práticas de controle gerencial nas fundações de apoio à luz da Teoria Ator-Rede. O estudo busca descrever a rede na qual as FAP estão inseridas, seus principais atores e características. A intenção é identificar as PCG em uso nas FAP e como essas práticas impactam na captação de recursos, no diálogo com os *stakeholders*, na transparência, no cumprimento das regras e diretrizes, ajudando a compor a formação de redes de relacionamento.

Os artefatos de contabilidade gerencial (Guerreiro et al., 2011) e o modelo de Alavancas de Controle (Simons, 1995), o qual contempla quatro tipos de controle (sistemas de crenças, sistemas de limites/restrições, sistemas de controles interativos e sistemas de controles diagnósticos), constituíram um ponto de partida conceitual, com adaptações ao TS e, em particular, às FAP. Considera-se que o modelo se aplica ao ambiente cheio de mudanças e incertezas no qual se inserem as FAP e fornece conhecimento sobre as PCG utilizadas.

Foi desenvolvido e aplicado um roteiro de entrevista semiestruturado. Os primeiros entrevistados foram escolhidos por conveniência e, com auxílio da Técnica *Snowball*, indicaram os demais e assim, sucessivamente, até a saturação com 21 entrevistados. Dessa forma, foi possível seguir os atores e apreender as relações da rede observando os pressupostos da Teoria Ator-Rede (Latour, 1999).

No que diz respeito às contribuições do estudo, do ponto de vista teórico-empírico, o estudo contribui para o conhecimento do TS e, em particular, das fundações de apoio às IFES e ICT, que têm importante papel na sociedade brasileira, viabilizando a pesquisa nacional e outros projetos institucionais que visam o desenvolvimento do país. Sendo a literatura sobre as práticas de controle gerencial do TS escassa (Campos, Marques, Rody & Dias, 2015), sobretudo das FAP, o estudo contribui para melhor compreender o setor, em especial, do ponto de vista dos atores.

A condução desta pesquisa contou com a lente teórica da Teoria Ator-Rede (TAR), aporte teórico-metodológico que vem marcando as ciências sociais nas últimas décadas e, mais recentemente, tem sido usada em pesquisas na área da Contabilidade. A TAR permite uma condução alternativa à pesquisa contábil, uma vez que ferramentas, gestores, instituições e demais envolvidos são parte do fenômeno estudado com igual importância, ou seja, a teoria propõe simetria entre humanos e não humanos (Delgado & Andrade, 2018).

A TAR tem sido considerada parte de um movimento que busca sair da ênfase funcional da organização e mira o estudo de processos e práticas das organizações em uma visão sociotécnica (Camillis & Antonello, 2016). Este estudo busca atender à lacuna de pesquisa identificada por Costa e Morgan (2017) por mais estudos nacionais com o emprego de novas metodologias na contabilidade gerencial e desenvolvimento de novas linhas de investigação e

análises de estudos contábeis (Lopes & Beuren, 2017) com foco em entender como funcionam as relações, descrevendo como as ideias e ligações entre os atores são construídas (Costa, 2015).

2 Fundamentação Teórica

2.1 Fundações de Apoio às Instituições Federais de Ensino Superior e Instituições de Ciência e Tecnologia

As fundações de apoio foram criadas para promover o desenvolvimento científico, tecnológico e econômico do Brasil. São independentes do governo e representam um elo importante entre as universidades, as demais instituições de ciência e tecnologia e a comunidade. As FAP atuam em apoio às IFES e ICT, facilitando a gestão administrativa de projetos, oferecendo a agilidade e a flexibilidade que a burocracia governamental frequentemente não tem. Dentre as suas atribuições de apoio estão a gestão administrativo-financeira, compras nacionais e internacionais, gestão de pessoas, financeiro, contabilidade, assessoria jurídica, serviços de arquivo e prestação de contas (Faria et al., 2018).

Regidas pelo Código Civil Brasileiro, as FAP necessitam de registro e credenciamento no Ministério da Educação e Cultura (MEC) e Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI). Constituem-se como personalidades jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, a partir da destinação de patrimônio para finalidade especificamente social, conforme a vontade do instituidor (Faria et al., 2018). Tem personalidade jurídica própria e seu patrimônio é gerido pelos seus administradores, com o Ministério Público (MP) responsável por acompanhar e fiscalizar. Sua característica base é a gestão, que vincula um bem a um fim, cabendo aos administradores traçarem metas e diretrizes para atingir o objetivo da fundação (Grazioli et al., 2015).

Algumas leis são marcos fundamentais para essas instituições, como a Lei n. 8.958 (1994), que regulamenta as relações entre as IFES e ICT com as FAP e as enquadra como um agente privado atuando para fins públicos, além de delinear a forma de gestão e seus processos, garantindo transparência e legitimidade de seus atos. A Lei n. 12.863 (2013) permitiu o relacionamento das FAP com vários órgãos de fomento e outras empresas, enquanto a Lei n. 13.204 (2015) é considerada o marco na regulamentação das parcerias entre a Administração Pública e as organizações da sociedade civil. Finalmente, a Lei n. 13.243 (2016), com o propósito de estimular a inovação, a pesquisa científica e tecnológica e a cooperação entre instituições públicas e privadas, permite às FAP atuarem na gestão de patentes, fundos patrimoniais, licenciamentos e propriedade intelectual.

Com esse arcabouço legal, as oportunidades de atuação das fundações se ampliaram, consolidando sua atuação no apoio de parques e polos tecnológicos, incubadoras de empresas e outros, expandindo a possibilidade de captação de recursos. As FAP obtiveram autorização para estabelecer regras próprias de gestão de recursos que não sejam públicos, facilidade na gestão do patrimônio adquirido nos projetos, definição da regulamentação de bolsas por parte das instituidoras IFES e outras Federações, assim como receberam aumento das isenções sobre a importação de bens de pesquisa (Faria et al., 2018). Entretanto, diante da limitação de recursos, o processo de gestão ganha notoriedade, abrangendo as etapas pertinentes de planejamento, execução e controle (Paes, 2018).

Com independência de suas instituidoras, as FAP não são mantidas pela União e suas receitas são oriundas de atividades próprias, notadamente as verbas provenientes da elaboração e execução de contratos e de serviços prestados por intermédio de projetos (Richartz, Borgert & Silva, 2011). Com um elenco de atividades tão específicas na gestão de projetos, as FAP estão desenvolvendo seus planos de precificação com mapeamento de custos diretos e indiretos, com o objetivo de sustentar a necessidade de receita que cubra as suas despesas operacionais inerentes aos processos de gestão. Um dos questionamentos, nesse contexto que as FAP estão

inseridas, é se possuem estrutura, sistemas e processos eficientes o suficiente para que consigam fundamentar seus custos de forma enxuta (Faria et al., 2018).

As FAP vêm buscando aperfeiçoamento ao longo das suas trajetórias, destacando-se as melhorias de governança corporativa, informatização, atualização tecnológica, normatização de processos como a certificação ISO 9001 do Sistema de Gestão de Qualidade, implementação de gestão e controle orçamentário, planejamento estratégico, monitoramento de indicadores de desempenho, gerenciamento de riscos operacionais, construção de código de ética, conduta e transparência e outras iniciativas de compliance (Faria et al., 2018). Além disso, fundaram uma associação, o Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições Públicas de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica (CONFIES, 2015).

Para Mário, Alves, Carmo, Silva e Jupetipe (2013), nessas circunstâncias, o gestor deve ter a mesma essência do comportamento empregado em uma sociedade empresarial, pois sua atuação é pautada no modo de fazer cumprir os fins da instituição, observando seu estatuto sem prejudicá-la ou favorecer terceiros ou a si próprio em prejuízo dela. Os autores alertam que as organizações do TS, quando criadas por pessoas sem experiência em gestão, enfrentam dificuldades na sua administração e na utilização de ferramentas da contabilidade gerencial. Contudo, devido à hibrididade do setor (mercado/público), os processos não podem ser apropriados diretamente, sem verificar possíveis adequações, e deve ser destacada a avaliação de impacto social dos resultados (Cabral, 2015).

Para Falconer (1999), antes de transferir o conhecimento acumulado em gestão de empresas privadas e públicas às entidades sem fins lucrativos, é necessário conhecer as especificidades do setor. Cabe à Administração, como disciplina, examinar o conjunto de técnicas para realização das metas e objetivos definidos, bem como o planejamento, organização, direção e controle, que traduzem a capacidade de realizar a sua missão. Nesse sentido, é essencial para uma gestão moderna utilizar instrumentos como plano de contas, demonstrações contábeis, gestão contábil, prestação de contas, controle interno e auditoria, que visam otimizar a utilização de recursos (Grazzioli et. al, 2015).

2.1.1 Práticas de Controle Gerencial no Terceiro Setor e Fundações de Apoio

Como concepção geral, um sistema de controle gerencial, ou sistema de controle de gestão, é uma coleção ou conjunto de controles e sistemas de controle (Simons, 1995). O controle gerencial é imprescindível para as organizações, definindo-se como um conjunto de atividades que formam um processo sistemático, no qual os gestores influenciam outros membros da organização, promovendo a interação de pessoas. É um dos recursos de gestão utilizados para a implementação das estratégias organizacionais, constituídas por diversos artefatos (Anthony & Govindarajan, 2011).

Artefatos são expressões de teor cultural, com objetivo de produzir ou manter valores e normas e são socialmente construídos, afetados por diferentes situações (Frezatti *et al.*, 2009). Em contabilidade gerencial, artefatos contribuem para o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingirem os objetivos organizacionais (Horngren, Sundem & Stratton, 2004).

Muitas definições de controle gerencial se adaptam à realidade contemporânea cheia de incertezas, competitividade e necessidade de flexibilidade no processo decisório. O modelo de Alavancas de Controle (Simons, 1995) apresenta um caráter intuitivo e vai além dos enfoques tradicionais que focam padronização, eficiência e formulação de estratégias top-down (Cintra, 2011). Esse modelo foi escolhido para compor esta pesquisa por suas dimensões de controle apresentarem amplitude e abrangência adequadas ao objeto de estudo e ao uso da TAR, inclusive observando o lado financeiro e não financeiro (Degenhart & Beuren, 2019).

A Tabela 1 traz uma adaptação das Alavancas de Controle (Simons, 1995) atribuindo

artefatos às alavancas (Cintra, 2011), adaptados às FAP, contudo sem esgotar as possibilidades.

Tabela 1

Alavancas de Controle e Artefatos – Fundações de Apoio

Alavancas de Controle	Características	Artefato de Controle
Sistemas de Crenças	Visam o conjunto de definições organizacionais utilizadas para comunicar formalmente e realçar sistematicamente os valores, propósitos e a direção da organização.	Missão
		Visão
Sistemas de Limites/ Restrições	Usados para definir os limites de atuação e comportamento na organização, procurando garantir que as estratégias sejam executadas.	Valores
		Relatório anual de atividades
		Estatuto
		Código de ética
		Regimento interno
		Legislação
		Guia de procedimentos
Sistemas de Controles Diagnósticos	Sistemas de informações formais utilizados pelos gestores para monitorar os resultados da organização e efetuar a correção de desvios em relações a padrões definidos previamente	Conselho Fiscal
		Conselho Curador
		Credenciamento
		Lei LGPD
		Orçamento
		Contas a receber
		Contas a pagar
		Conciliação bancária
		Sistema de informações integrado
		Sistema de custeio
Planejamento estratégico		
Sistemas de Controles Interativos	Visam estimular o aprendizado e a busca de oportunidades, propiciando o surgimento de novas estratégias, além de fazer com a organização se mantenha alerta.	Indicadores de desempenho
		Prestação de contas
		Relatórios contábeis
		Reuniões de acompanhamento
		Comunicação: debates; diálogos
		Grupo de trabalho
		Plano de ação
		Sistema de gerenciamento de projetos
		Sistema de planejamento de lucros

Fonte: Adaptado de Cintra (2011)

No Brasil, alguns estudos têm explorado a aplicação de sistemas de controle gerencial em organizações do TS. Um dos primeiros estudos dedicados à contabilidade nas FAP, Barbosa (2003) fez um apanhado geral voltado às práticas de contabilidade das fundações de apoio vinculadas às instituições federais de ensino superior na região Nordeste, desde os relatórios e demonstrações financeiras até os sistemas de informação contábil para tomada de decisões.

Campos *et al.* (2015) elaboraram uma análise da produção científica sobre o TS no Brasil, descreveram o perfil das pesquisas de artigos publicados entre 1998 e 2013 e mapearam tendências para novas pesquisas na área. Constatou-se uma diversificação de foco, com destaque para a contabilidade gerencial, maximizando a eficiência da gestão, aspectos conceituais sobre o TS e fatores para tomada de decisão. Como motivação para os pesquisadores, destacaram-se aspectos práticos como a aplicação de ferramentas de gestão, a atuação de voluntários como fator de êxito das instituições, a governança e a *accountability*.

Resende (2007) relata o caso de duas instituições sem fins lucrativos de Portugal que utilizaram os sistemas de controle para reduzir a incidência de problemas de divergências de interesses, ajudando a promover a transparência para os *stakeholders*. A pesquisa identificou que a utilização das alavancas de Simon diminuiu a dificuldade que a entidade tinha em controlar certas atividades e constatou que as instituições utilizam os sistemas de controle de forma adaptada às suas peculiaridades.

Baiz e Emmendoerfer (2015) verificaram que as inovações no campo de gestão de

pessoas estão relacionadas à implementação dos processos existentes dentro da área. As principais práticas de gestão de pessoas foram: descrição de cargos, avaliação de desempenho, desenvolvimento de pessoas e segurança no trabalho. Cintra, Braga e Barbosa (2022) estudaram as percepções dos funcionários de uma FAP por meio de um estudo de caso, com intuito de conhecer a inovação nas organizações, o impacto na gestão e no trabalho. Identificaram a dificuldade de compatibilizar a rotina de trabalho com iniciativas de inovação, variações no envolvimento dos funcionários e apoio da liderança ao tema, bem como encontraram evidências de uma transformação cultural em direção a mais inovações.

Pereira, Novaski, Silva e Rabelo Neto (2022) estudaram as práticas de gerenciamento de projetos das FAP para identificar os fatores de sucesso com apoio da norma ISO 21.500. Constataram a importância das atividades de desenvolvimento de orçamento, planos do projeto e níveis de aplicação como chave para o bom desempenho dos projetos. Os gestores têm um alto nível de controle nas atividades de gerenciamento e execução dos projetos. O estudo conclui que as atividades de gerenciamento e aspectos técnicos têm grande influência no sucesso dos projetos nas FAP no Brasil.

Com o objetivo de analisar a legislação que regula as parcerias entre FAP e IFES, com foco na transparência das relações, Castro (2020) constatou que a divulgação de informações é insuficiente e intempestiva, tampouco atingiu um nível de transparência adequado. Ressaltam-se divergências de quantidade de convênios informados em cada base de dados, falta de segurança nos dados sobre valores de recursos pagos e irregularidades nas prestações de contas para o TCU. Esses resultados corroboram a pesquisa de Gonçalves, Gonçalves, Marques e Gordo (2019) que abordou a importância do sistema de controles internos da FAP do DF na prestação de contas de projetos de pesquisa financiados pela instituição e apontou que a ausência de princípios norteadores nos controles internos pode resultar em falhas na execução orçamentária dos projetos, ressaltando a importância de controles integrados e procedimentos internos claros.

Cintra, Vidigal e Braga (2019) descreveram o método de apuração de custos de uma FAP de MG, envolvendo, entre outros, o levantamento das atividades realizadas por cada setor. O estudo identifica que as gerências de pessoal, compras, importação e prestação de contas são os principais produtos finais da FAP, com diferentes cálculos de custo unitário por produto. Os autores destacam a importância do sistema de informação gerencial na gestão de informações e no processo de precificação. Anteriormente, Caetano (2006) investigou o Custeio ABC aplicado em FAP, por meio do estudo de caso na Fundação Aroeira em Goiânia. Richartz et al. (2011) buscaram estruturar uma forma de estabelecer um modelo de custeio utilizando as técnicas ABC e UEP para gerenciamento dos gastos com a gestão de projetos de pesquisa. Efetuaram o mapeamento das atividades, mensuração e controle – permitindo a correção de pontos de ineficiência.

Com o objetivo de entender a influência das práticas de governança em uma FAP em seu desempenho econômico-financeiro e no volume de suas operações, Ávila e Bertero (2016) identificaram estreita relação dos resultados com o formato de gestão adotado em cada período. Isso pode ser explicado por mudanças nas práticas de financiamento das organizações, desde a ausência inicial de preocupação com recursos, passando pela fase do endividamento contínuo em conjunto com a busca de recursos por meio de programas terceirizados, chegando à fase de alteração de relacionamentos legais e busca por obtenção de fontes de recursos por intermédio da fixação de novos contratos de prestação de serviços. Os autores indicam que podem ser estabelecidas medidas de desempenho diferentes das utilizadas no índice construído, tais como o *Balanced Scorecard*. Farias (2023) propõe conjunto de indicadores para a avaliação das FAP às IES, defendendo que a utilização de indicadores é relevante para a maioria das FAP do Brasil.

Silva Junior (2018) traz a perspectiva de um olhar externo, no qual a percepção da qualidade da gestão pelos doadores pode ser embasada na compreensão do quanto as

instituições sem fins lucrativos utilizam os sistemas de controle, que traduzem em sucesso a condução financeira e administrativa. O estudo chega à conclusão de que a rede de doadores, privados ou governamentais, precisa perceber a qualidade dos modelos de gestão das instituições para disponibilizar tempo, recursos ou materiais. Sendo assim, a sustentabilidade financeira das organizações do TS está relacionada ao uso adequado das ferramentas de gestão e do conhecimento das preferências de seus doadores.

Com foco na aplicação das Alavancas de Controle de Simons na gestão e organizações do TS, Pletsch e Lavarda (2016) concluíram que o uso dos sistemas de controles gerenciais numa cooperativa é diferenciado em relação às instituições privadas e governamentais, devido à finalidade social dessas instituições, apontando para a necessidade de mais estudos sobre a relação do uso das Alavancas de Controle na gestão das instituições do TS. Frare, Horz, Quintana e Cruz (2021) analisaram a relação entre os riscos e as incertezas estratégicas e o uso do SCG em cooperativas de crédito. Os resultados destacaram a importância das Alavancas de Controle de Simons (1995) no contexto cooperativista, particularmente no que se refere à promoção da renovação estratégica diante de incertezas.

Brito (2017) analisou a relação da intensidade de uso do SCG com o desempenho nas FAP e concluiu que a utilização de sistemas de controle gerencial é elemento fundamental na gestão das organizações do TS, por possuírem objetivos e motivações diferentes daquelas que visam lucro. Um SCG estruturado possibilita a geração de informações que subsidiam a tomada de decisões.

2.2 Teoria Ator-Rede

A Actor-Network Theory (ANT) ou Teoria Ator-Rede (TAR) nasceu a partir de estudos realizados por Michel Callon, Bruno Latour e John Law, nos anos de 1980, na França (Delgado & Andrade, 2018). Consiste em um aporte teórico-metodológico, representando um conglomerado de conhecimentos soltos e heterogêneos, de um lado bem empírico, de aplicação em qualquer setor. Por outro lado, os estudos são altamente conceituais, pois desenvolvem vocabulários alternativos. Os estudiosos da TAR propõem e usam vários conceitos, muitas vezes apenas vagamente definidos (Bueger, 2013). A TAR pode também ser vista como uma abordagem metodológica, com ponto de vista singular, relativo à postura do pesquisador ao ir a campo, bem como oferece uma série de ferramentas analíticas para a produção de conhecimento sobre organizações e outros fenômenos (Alcadipani & Hassard, 2010).

A TAR defende que não há ciências sociais ou cognitivas sem a interação de humanos e não humanos relacionando-se entre si, onde um age no outro e esses atores formam entre si uma rede, efeito das associações desses elementos heterogêneos. O movimento das ciências sociais, da antropologia cognitiva e das ciências cognitivas contribuem para a atividade do pensar em situações das práticas, dos lugares e de um mundo de objetos (Latour, 1994).

A teoria vem marcando as ciências sociais nas últimas décadas e, mais recentemente, sendo usada em pesquisas na área da Administração e Contabilidade. O uso da TAR contribui para que a área amplie as possibilidades de pesquisa, para além da ênfase funcional, e faz parte de um movimento que apresenta a abordagem processual das organizações como alternativa, ampliação do foco de análise para processos ou práticas de organização, que observam o modo que as organizações acontecem, verbo e resultado. A existência é compreendida em termos de “processo” e não de “coisas”; mudanças e não posições fixas. Mudanças caracterizam a realidade, que é criada, sustentada e caracterizada pelos processos (Camillis & Antonello, 2016).

Matthewman (2017) sugere quatro pontos como os princípios da TAR: i) atores: tudo o que existe é um ator e todos os atores devem ser tratados da mesma maneira; ii) irredução - nada pode ser reduzido ou substituído por outra coisa; iii) translação - uma vez que não pode haver substitutos ou substituições, é necessário trabalho real para influenciar outras entidades;

e iv) associação - força ou fraqueza é função de alianças e associações.

A TAR traz consigo um vocabulário específico: actante, como ator; ator-rede, como relações sociais; translação, significando interação e negociação; entre outros. Essas expressões-chave são fundamentais para o entendimento da teoria que visa propor simetria entre humanos e não humanos, estes caracterizados como objetos, animais, fenômenos da natureza, materiais e outros (Delgado & Andrade, 2018).

Matthewman (2017) ressalta a relação do papel dos atores não humanos para a existência do fenômeno a ser estudado e o trabalho feito para tornar as associações possíveis, livre de “pré-conceitos” ou fundamentos já construídos, rejeitando dualismos como natureza/sociedade, sociedade/tecnologia e o dilema agentes/estrutura. Na TAR, os elementos não humanos deixam de ser apenas artefatos cuja importância é atribuída pelo homem e passam a ter agência, isto é, participam das ações nas situações cotidianas e provocam transformações. A TAR parte da ideia de que entidades (humanos e não humanos) são constituídas e adquirem seus atributos por meio das relações que estabelecem com outras entidades (Camillis & Antonello, 2016).

A abordagem da TAR enfatiza a estabilidade e durabilidade da rede de atores, explicando o que mantém a sociedade unida. A TAR abre espaço para uma forma de encarar os fenômenos que rompe o uso pragmático das teorias tradicionais usualmente aplicadas pelos pesquisadores. A teoria encoraja a olhar de perto como os assuntos se desenrolam e como as entidades são feitas, a atenção ao entorno e às relações inerentes à rede que compõem o fenômeno (Bueger, 2013).

A TAR investe no método de seguir os atores e as ações para dar conta da realidade. Seu objetivo diverge das atividades convencionais das ciências sociais, que normalmente investigam elementos sociais (como normas, cultura e valores) para compreender as microinterações, mas normas, cultura e valores parecem ser conceitos excessivamente amplos para fornecer significado apropriado ao micro. A TAR, então, enfatiza a elucidação de interações e associações que surgem por meio de uma gama diversificada de elementos heterogêneos dentro de um contexto mais circunscrito (Tonelli, 2016).

Costa e Morgan (2017, p. 135) resumem a ideia central de Latour (2000) como o propósito de “discutir os atores como efeitos da rede a quais pertencem”, descrevendo como os fatos acontecem buscando compreender as origens do poder e da estrutura de uma rede por meio dos processos colaborativos, cooperativos, competitivos e de negociação em que os atores estão inseridos. As autoras acrescentam que transladar interesses é oferecer interpretações novas desses interesses e direcionar as pessoas para direções diferentes.

2.2.1 Práticas de Controle Gerencial e a Teoria Ator-Rede

Lopes e Beuren (2017) analisaram as publicações internacionais de contabilidade gerencial sob a lente da TAR. Segundo os autores, a TAR contribui para a pesquisa em contabilidade gerencial por meio da sua ênfase em sistemas tecnológicos e processos. Justesen e Mouritsen (2011) afirmam que os estudos onde foi empregada a TAR, seja como metodologia ou lente teórica, têm trazido contribuições para a contabilidade, ratificando a conexão entre a contabilidade e o contexto social, trazendo um novo olhar que vai além do econômico. No que tange à contabilidade gerencial, o emprego da TAR vem trazendo resultados profícuos, por meio de novas perspectivas. Pesquisas em contabilidade utilizaram a TAR e as PCG com diversos objetivos, realizando investigações de temas sob perspectivas variadas.

Além da TAR ser uma teoria, ela é aplicada como metodologia nas pesquisas em contabilidade, como em Jones e Dugdale (2000), que estudaram o Custeio por Atividade (ABC) e a Teoria das Restrições e sua influência na construção da rede, ao mesmo tempo em que são difundidos pela rede. Identificaram o papel protagonista dos consultores e softwares na

disseminação das ferramentas e secundário da academia.

Os agentes de um processo de construção de rede exercem influências, no papel de atores ou como intermediários dos eventos, que ajudam de alguma forma a construir as relações. Para a contabilidade, os intermediários passam entre os atores, ajudando a definir o relacionamento entre eles. São eles os textos, representados por relatórios, livros, patentes e notas; os artefatos técnicos, por meio de instrumentos científicos, máquinas, robôs; bens de consumo; grupos de entidades não humanas, que juntas desempenham certa tarefa; os seres humanos, com habilidades, conhecimento e *know-how* que eles incorporam; e o dinheiro, em suas diversas formas (Costa, 2015).

Jones e Dugdale (2002) exploram a ascensão do Custeio Baseado em Atividades (ABC) com base na TAR, seguindo atores-chave e seus intermediários, à medida que constroem o ABC por meio de uma rede de aliados humanos e não humanos. Com base na discussão de Giddens sobre a dinâmica da modernidade, o ABC é retratado como um sistema especialista sociotécnico formado mutuamente com a construção das redes de atores, que sofre e contribui para os riscos do mundo moderno.

Alcouffe, Berland e Levant (2008) utilizaram a translação para demonstrar que a mudança contábil não é predeterminada, mas pode fazer diversos movimentos de avanço ou retrocesso e reformulações retóricas, além de influenciada por um conjunto de actantes. Avaliam duas ferramentas, o método Georges Perrin e o ABC, que sofrem mais ou menos influência dessa rede de consultores, editores de softwares e acadêmicos no processo de validação e disseminação das ferramentas.

Dechow e Mouritsen (2005) analisaram a integração de sistemas ERP ao controle gerencial por meio da TAR, enfatizando a importância da simetria entre atores humanos e não-humanos na rede. Os sistemas ERP influenciam a forma como o controle é realizado, definindo representações financeiras e não financeiras. O controle de gestão em um ambiente ERP é um assunto coletivo que envolve questões locais em diferentes partes da organização para criar noções de gestão global. O artigo alega que, embora os sistemas ERP fortaleçam a contabilidade financeira, não garantem o fortalecimento da contabilidade gerencial. Os dados são precisos e compartilháveis, mas não proporcionam total visibilidade e controle almejados.

Com o objetivo de investigar a configuração das redes de atores humanos e não humanos que se formam no processo da perícia contábil judicial, o estudo de Murro e Beuren (2016) evidencia alianças híbridas, formadas entre atores humanos e não humanos, construídas a partir de inúmeros processos de translação. Já Godoy e Raupp (2017) tiveram como foco o uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos. A existência de um *stakeholder* com poder normativo social unilateral levou ao uso de controles formalizados e padronização de atividades. O artigo reconhece que aspectos contingenciais podem influenciar na adoção de artefatos pelas organizações.

3 Método de Pesquisa

Este estudo descritivo, de caráter qualitativo, investiga as PCG nas FAP, sob a base metodológica da TAR, por entender que a abordagem se concentra na descrição das relações entre atores e fenômeno. A identificação das relações existentes dentro de uma rede ocorre por meio do processo de translação ou tradução, que consiste em rastrear a rede por intermédio dos atores envolvidos no fenômeno que atuam na gestão das FAP. O processo de translação permite identificar o conjunto de relações que constroem o fenômeno (racionalidade) e o processo de relacionamento contínuo (performatividade) e, por fim, entender o conjunto de diferentes tipos de recursos (heterogeneidade) que constroem a rede de relações (Callon, 1986; Costa, 2015).

Tendo em vista variados métodos possíveis de serem empregados em pesquisas com o uso da TAR, neste estudo prevalece o estudo de campo mesclado com entrevista (Costa, 2015).

A investigação de campo atende ao chamado para a investigação *in loco*, o acompanhamento do dia a dia na observação de fenômenos que podem ser estudados onde acontece, seja na organização, floresta, laboratório ou outro lugar onde possa ser vivenciado pelo pesquisador (Latour, 1999).

O desenho de pesquisa foi idealizado a partir de observação participante sobre apreciações preliminares do ambiente fundacional, definindo o que, quando e onde os fatos acontecem, como e por que eles ocorrem de dentro do fenômeno estudado (Jorgensen, 1989), ou seja, observações preliminares das ferramentas utilizadas no dia a dia e atores que se relacionam com as fundações. A observação empírica permite o rastreamento das associações, interesses, controvérsias, centro de cálculo, identificação dos atores humanos e não humanos, ponto de partida para o entendimento e descrição da rede e a dinâmica que as instituições estão ligadas (Valadão, 2014).

Levando em consideração os parâmetros de Latour (1999) e a perspectiva do controle gerencial, utilizou-se a técnica de entrevista, buscando viabilizar o rastreamento das relações e dos atores (actantes), humanos e não humanos, a compreensão e a construção da rede de relacionamentos. Essa técnica ajuda na compreensão da rede das FAP pelo olhar dos atores por meio da sua experiência no setor, fornecendo uma visão detalhada e contextual para a explicação do fenômeno (Gaskell, 2002).

O roteiro de entrevista semiestruturada foi desenvolvido com base no modelo de Alavancas de Controle de Simons (1995) e respectivos artefatos de contabilidade gerencial (Guerreiro et al., 2011), com adaptações ao TS, em particular às FAP. Considera-se que o modelo se aplica ao ambiente de mudanças e incertezas no qual se inserem as FAP e fornece conhecimento sobre as PCG utilizadas. Constituído de oito blocos de perguntas, o roteiro de entrevista variou de acordo com o papel do ator entrevistado. Tanto o roteiro de entrevista como o termo de consentimento livre e esclarecido (TCLE) foram avaliados e aprovados pelo Comitê de Ética em Pesquisa da instituição de ensino dos pesquisadores por meio da Plataforma Brasil.

O universo de estudo consiste na relação de FAP credenciadas e instituições apoiadas, relacionadas pelo MEC, no qual constam 266 instituições apoiadas com credenciamento ativo. O cadastro é de abrangência nacional, contemplando 103 fundações de apoio à época da pesquisa, sediadas em vários estados. Destaca-se a presença maciça de fundações e apoiadas no Sudeste (Tabela 2), demonstrando a relevância da gestão de projetos de ensino, pesquisa e extensão para a região.

Tabela 2

Fundações de Apoio e Apoiadas por Região

Região	FAP	Frequência	Apoiadas	Frequência
Sudeste	45	44%	139	52%
Sul	18	17%	35	13%
Centro-Oeste	10	10%	22	8%
Nordeste	23	22%	49	18%
Norte	7	7%	21	8%
Total	103	100%	266	100%

Fonte: Adaptado de Ministério da Educação e Cultura (MEC, 2020)

A composição da amostra contou com auxílio da Técnica *Snowball* (Biernacki & Waldorf, 1981), a partir dos relacionamentos estabelecidos nas fundações de apoio. Foram entrevistados primeiramente os atores de dentro da fundação (gestores) e, por indicação, aqueles com os quais a instituição se relacionava que impactavam a gestão da fundação e, assim, sucessivamente, até a saturação com 21 entrevistados. As entrevistas ocorreram de maneira

presencial ou remota, nos casos de entidades fora do Rio de Janeiro, e tiveram duração média de 50 minutos.

Fora do quadro funcional da fundação, foram identificados clientes, associação de classe e, à medida que o trabalho foi se desenvolvendo, a teia foi se conectando a outros atores humanos e não humanos de várias regiões. Assim, foi possível obter um olhar plural sob diversas perspectivas e conhecer em profundidade a percepção dos atores e um retrato do emaranhado de laços formados, além de identificar os efeitos das PCG na construção da rede. O mapeamento da rede se deu com a participação dos entrevistados, seguindo os atores e foi possível apreender as relações da rede observando os pressupostos da TAR.

Na fase subsequente ocorreram as transcrições com apoio do aplicativo Transkriptor para transcrição automática. Os textos foram transportados para o Word e revisados por terceiros para maior confiabilidade. Após revisão, o material foi importado para o software NVivo para a análise dos dados e a escrita dos resultados, que facilitou a definição de categorias de análise pelo modelo misto (Gaskell, 2002).

A TAR é uma linguagem para mapear os traços, é descritiva e conta histórias de como as relações se estabelecem ou não. Seus conceitos podem ser mais bem utilizados como uma lente, oferecendo um conjunto de ferramentas para contar histórias sobre as relações de maneira mais profunda e analítica (Law, 2007). Dessa maneira, a codificação foi feita levando em consideração o conhecimento prévio da rede para mapear os atores humanos e não humanos e a descrição do papel dos atores na rede, associada à estrutura conceitual oferecida por Simons (1995) por meio das Alavancas de Controle.

4 Apresentação e Discussão dos Resultados

4.1 Caracterização do Estudo

De um total de 103 fundações credenciadas no MEC à época da pesquisa, sete participaram diretamente do estudo. Ao todo, foram efetuadas 21 entrevistas, com duração média de 50 minutos, sendo 9 presenciais e 12 remotas, utilizando-se a plataforma de conveniência do entrevistado, tais como Meet, Zoom e Teams.

Os entrevistados foram classificados em duas categorias: actantes internos, que atuam dentro das fundações, e actantes externos, os quais se relacionam com as fundações e os artefatos de gestão utilizados por ela, conforme a Tabela 3. Informações sobre as instituições participantes as quais pertencem são também fornecidas. As instituições pesquisadas variam em tamanho, localização e tempo de existência.

Tabela 3

Perfil dos Entrevistados – Actantes Internos e Externos

Fundação-UF	Cargo	Experiência
Actantes Internos		
F01-RJ: com 25 anos, apoia projetos de ensino, pesquisa e extensão das IFES e ICT, com uma estrutura organizacional composta por quatro diretorias.	Diretor	8 anos como diretor instituição apoiada, formação em ciências biológicas.
	Executivo	
	Gestor Projetos Internacionais	25 anos de experiência, iniciou como estagiário.
	Advogado	10 anos de experiência na fundação, iniciou como estagiário.
	Contador	17 anos de experiência na fundação, com histórico no mercado financeiro.
F02-RJ: fundada há 57 anos por uma organização militar, passou por uma	Clientes (Apoiadas A e B)	20 a 30 anos de experiência em projetos ligados a fundações de apoio.
	Vice-Presidente	Longa carreira militar, experiência em gestão financeira.

reestruturação, reduzindo as superintendências para otimizar a gestão.	Advogado	Atuou como contratado em empresa pública antes de ingressar na fundação.
	Contador	Mais de 10 anos na fundação, experiência anterior em órgão público.
	Clientes (Apoiadas A e B)	Experiência militar, atuação em projetos de desenvolvimento de software e ensino.
F03-RJ: previamente departamento de uma instituição federal, tornou-se fundação privada há 30 anos, conhecida por gestão participativa e comunicação direta.	Analista da Defensoria Pública	8 anos de experiência em projetos de TI em fundação.
F04-PE: criada há 40 anos, expandiu seu apoio a outras instituições e redesenhou estrutura organizacional, em 2012, para maior agilidade.	Assessor de Planejamento	17 anos de experiência na fundação, atuação anterior como cientista político.
F05-PR: 43 anos de criação, reestruturação que criou departamentos focados em compliance e captação de recursos.	Gestor	Formação em ciências sociais aplicadas, experiência anterior em finanças e gestão acadêmica.
F06-MT: instituída 2002, estrutura organizacional permite operação eficiente e atendimento demandas específicas de projetos.	Gestor	Mais de 10 anos na fundação, iniciou em licitações, posteriormente atuou em assessoria jurídica.
F07-TO: fundada em 2004, apoia projetos nas áreas de ensino, pesquisa, extensão e inovação, estrutura inclui núcleos de projetos e áreas de suporte.	Gestor	Formação em administração e direito, 17 anos de experiência nas áreas de compras e finanças.
Actantes Externos		
Agente Financiador	Analista	Trabalha há dois anos e meio diretamente com fundações de apoio, experiência em vários setores do órgão financiador.
Ministério Público	Auditor	Seis anos auditando fundações de apoio, experiência em verificação de prestação de contas.
Órgão de Classe	Presidente	Longa experiência acadêmica e de gestão, promoveu reformulações na gestão de uma fundação e na presidência do órgão de classe.
Sistemas de Informação	Líder de equipe Desenvolvimento	17 anos na empresa desenvolvedora de software para fundações de apoio, profunda compreensão das necessidades do setor.

Fonte: Elaborado pelas autoras (2024)

O *Ministério Público* supervisiona as fundações, exigindo prestação de contas detalhada. É um actante capaz de produzir normas e gerar mudança nas fundações de apoio por meio de suas ações. Além de velar pelo patrimônio da instituição, demanda prestação de contas no Sistema de Cadastro de Prestação de Contas (SICAF). Os dirigentes das fundações assumem a responsabilidade pela fidedignidade, integridade e correção de todos os dados informados. A promotoria encaminha a prestação de contas para o auditor que, após o recebimento, faz sua análise por meio da qual pode emitir relatórios com recomendação de aprovação, reprovação ou ainda impossibilidade de emissão de opinião em virtude de falta de dados. Em alguns casos é feita uma diligência com a fundação para pedir esclarecimentos. Os relatórios são as inscrições, capazes de agirem como mediadores, fazendo com que as fundações tomem ações diante dos resultados e recomendações sugeridas. Evidenciam a regularidade dos atos e a habilidade de lidar com os recursos. Esses resultados também são reflexos das ações dos profissionais das fundações de apoio.

O *Órgão de Classe*, representado pelo Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica (CONFIES), é um agente de transformação dentro da rede, representando e defendendo os interesses das FAP, promovendo a troca de informações, aprendizado conjunto e a busca por soluções para

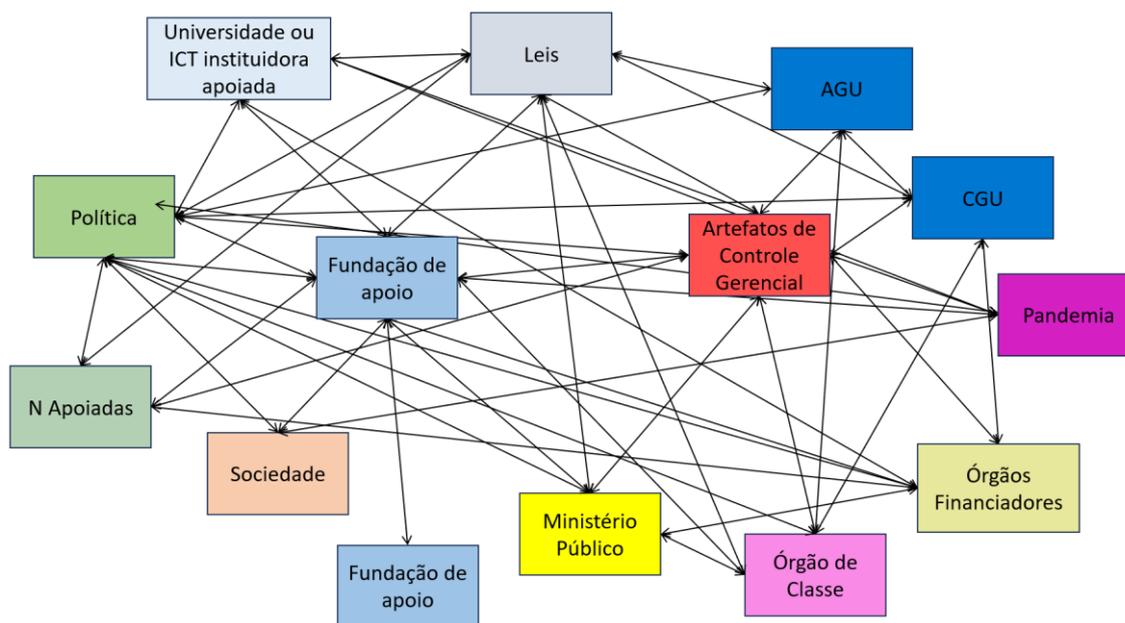
problemas comuns entre as fundações e associadas. Assim, a associação ao órgão de classe é percebida como um investimento para a FAP. Ele é visto, ainda, como um facilitador de interação entre as fundações, auxiliando a padronizar normas, enfrentar desafios legais e operacionais, e fortalecer a posição das fundações perante órgãos de controle como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria Geral da União (CGU).

Os recursos para a execução de projetos são concedidos, muitas vezes, por *Agentes Financiadores* para a realização ou construção de um objetivo de uma apoiada por meio de uma fundação. Existem normas para pleitear e utilizar os recursos, assim como demonstrar por meio de prestação de contas como eles foram gastos. Os financiadores são atores presentes na rede social das fundações, capazes de transformar o ambiente em que os projetos são executados. Um projeto bem executado diante das normas do financiador, pode ampliar a atuação da fundação, motivando-a a reformular sua estrutura organizacional e aumentar sua capacidade. Lidar com essas normas gera um ciclo de aprendizado específico a quem trabalha na área.

Finalizada a contextualização e apresentação dos entrevistados e do ambiente estudado, deu-se início ao rastreamento das relações e associações da rede que deu origem ao mapeamento como mostrado na Figura 1.

Figura 1

Mapeando atores da rede e conexões



As FAP fazem parte de uma rede de relacionamentos, sendo elas próprias um dos elementos a serem estudados na rede (Bueger, 2013). Essas instituições, interagindo com os diversos actantes, incluindo os artefatos de controle gerencial inerentes ao sistema, mantêm relações que provocam outros fenômenos e outros atores, com resultados almejados de transparência, ampliação de captação de recursos e outros.

4.1 Práticas de Gestão e Actantes

Um recorte dos principais *inputs* trazidos pelos entrevistados encontra-se a seguir, com especial ênfase nas práticas de controle gerencial.

A *Gestão Financeira* das fundações foi apontada como um ponto crítico, já que as fundações dependem fortemente da despesa operacional e administrativa (DOA) retirada dos

projetos para sustentar suas operações. Contudo, enfrentam desafios em estabelecer uma metodologia homogênea para calcular a DOA, o que resulta em práticas diversas entre as instituições. Além disso, a sustentabilidade financeira das fundações é ameaçada pela dependência de recursos provenientes dos projetos apoiados, tornando-as vulneráveis a mudanças políticas e econômicas. Para mitigar esses riscos, algumas fundações estão investindo em estratégias de diversificação de receitas, incluindo a criação de projetos próprios, parcerias com empresas, fundos patrimoniais, além dos projetos de apoio e outras atividades.

A *Gestão Participativa*, centrada no capital humano, foi amplamente destacada como uma prática eficaz. A F01-RJ relatou adotar a gestão participativa, envolvendo colaboradores na elaboração de planejamento estratégico e na criação de processos para melhoria contínua. Essa abordagem, baseada no respeito e valorização dos colaboradores, é vista como determinante para a retenção de talentos, especialmente em um ambiente de trabalho com grande volume de projetos e incertezas financeiras. A gestão de pessoas foi identificada como um dos principais desafios, com especial atenção à retenção de talentos e adaptação às mudanças necessárias para enfrentar as novas realidades do mercado e da legislação.

Quanto à *Tecnologia e Sistemas de Informação*, os sistemas de gestão são reconhecidos como artefatos centrais na administração das fundações. A automação de processos, acelerada pela pandemia de Covid-19, foi identificada como uma oportunidade para aumentar a eficiência operacional. Contudo, a falta de aderência dos processos e integração entre os diferentes sistemas, tais como ERP (SAP e outros), sistema gerencial próprio das fundações - o Portal do Coordenador (PCF) e o sistema de compras (LCC), continuam a ser um problema recorrente. As fundações que optaram por desenvolver sistemas próprios relatam melhorias na aderência aos processos internos, mas ainda enfrentam desafios na adaptação das funcionalidades às necessidades específicas de seus usuários. Além disso, a necessidade de atender às novas demandas regulatórias, como a Lei 13.709 (2018), conhecida como Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD), foi destacada como prioridade para muitas fundações.

No *Âmbito Jurídico*, os desafios relacionados à interpretação e à aplicação das leis foram destacados. As fundações frequentemente enfrentam dificuldades devido à falta de padronização normativa e às mudanças constantes nas regulamentações, o que impacta diretamente na segurança jurídica e na autonomia das instituições. A aplicação de normas específicas para a administração de contratos e a necessidade de adequação aos prazos legais são exemplos de como as questões jurídicas influenciam a gestão. A falta de flexibilidade nos processos administrativos e a insegurança jurídica foram apontadas como fatores que limitam a eficácia das fundações.

A *Gestão de Projetos* se destaca nas fundações pela necessidade de equilibrar a crescente demanda com os recursos humanos e tecnológicos disponíveis. A falta de indicadores claros para mensurar a carga de trabalho e alocar recursos de forma eficiente é um desafio significativo. As fundações que adotam metodologias avançadas de gerenciamento de projetos, como a Metodologias PMI, e que investem em escritórios de projetos (PMO) dedicados têm alcançado maior sucesso. No entanto, a dificuldade em integrar sistemas e ferramentas de gestão, bem como a necessidade de adequação constante às exigências dos financiadores, foram apontadas como obstáculos. Sob a ótica do líder de desenvolvimento, que implementa sistemas para as fundações, as dificuldades de gestão resultam da falta de processos estruturados e do grau de maturidade das FAP. Destaca, ainda, que o desenvolvimento de sistemas de informação é essencial para padronizar processos e melhorar a eficiência operacional, mas que a resistência à mudança e à adoção de novas tecnologias pode ser um obstáculo significativo.

4.2 Ambiente Legal e Regulatório

A aplicação da TAR permitiu compreender como o arcabouço legal atua como um ator central na rede de fundações de apoio. Segundo os achados, as leis não apenas regulamentam as atividades das fundações, mas também desencadeiam debates, negociações e adaptações dentro da rede de atores envolvidos. As leis, ao estabilizarem e desestabilizarem a rede, desempenham um papel crucial na redefinição das práticas e limites de atuação das fundações, exigindo um constante realinhamento das estratégias organizacionais e práticas de controle gerenciais.

A dificuldade de interpretar e aplicar as leis cria desafios que precisam ser negociados e resolvidos dentro da rede, o que frequentemente leva à adaptação das estratégias de gestão e ao reposicionamento dos atores. Em uma leitura do ambiente regulatório das FAP com as Alavancas de Controle (Simons, 1995) observou-se:

- *Sistema de Crenças*: As legislações impactam a identidade e a cultura organizacional das fundações, exigindo estratégias de gestão de mudanças e treinamento. A comunicação interna torna-se crucial para esclarecer os objetivos das fundações, garantindo que todos os atores compreendam e se adaptem eficazmente às mudanças regulatórias.

- *Sistema de Limites*: As leis estabelecem restrições claras para as operações das fundações, exigindo conformidade com regulamentos nacionais e internacionais. Tais limites requerem análise de riscos, *compliance*, e revisões periódicas dos manuais de procedimentos. A complexidade e as ambiguidades nas leis geram controvérsias que demandam consultoria jurídica especializada e esforços contínuos para encontrar soluções práticas dentro dos marcos legais.

- *Sistema de Controles Diagnósticos*: A conformidade com normas contábeis e a prestação de contas são as áreas críticas afetadas pelas leis. As fundações precisam desenvolver e atualizar manuais e sistemas de contabilidade para assegurar que suas operações estejam em conformidade com os requisitos legais.

- *Sistema de Controles Interativos*: O debate contínuo e a interação entre os diversos atores da rede, incluindo os órgãos reguladores, são essenciais para interpretar as leis e encontrar soluções viáveis. A comunicação proativa e a formação de alianças são ferramentas indispensáveis nesse processo. A observação das ações dos órgãos reguladores e a promoção de advocacia (*lobby*) para influenciar mudanças legislativas são práticas importantes para ajustar as fundações às novas exigências legais.

Há que se destacar o papel dos órgãos fiscalizadores e reguladores da rede das FAP. O relacionamento entre as fundações de apoio e o MP varia significativamente de um estado para outro. Em alguns locais, a relação foi historicamente conflituosa, enquanto em outros, os relatos indicam uma cooperação mais harmoniosa, refletindo as diferenças regionais nas interpretações e na aplicação das normas por parte dos promotores e auditores.

As interações com os órgãos fiscalizadores e reguladores têm implicações significativas para as práticas de controle gerencial adotadas pelas fundações de apoio. Os órgãos reguladores, como porta-vozes dessas leis, disciplinam as operações das fundações, impondo suas interpretações e gerando novas controvérsias. A Tabela 4 sintetiza os principais fatores de impacto identificados e as práticas afetadas.

Tabela 4
Fatores de Impacto e Práticas de Controle Gerencial

Fatores de impacto na gestão	Descrição	Práticas de controle gerencial relacionadas
Dinâmica Complexa de Atuação	A rede de interações das fundações é dinâmica, exigindo a diversificação e adaptação dos artefatos de controle gerencial.	Sistemas de contabilidade, relatórios financeiros para tomada de decisão, planejamento estratégico, estatuto.

Interferência de Órgãos Reguladores	Órgãos reguladores influenciam diretamente os controles, levando a mudanças e rigor nas práticas de controle.	Políticas de conformidade, auditoria interna, prestação de contas, aquisição de bens e serviços, contratação de pessoal, manual de procedimentos.
Variações Regionais	As relações entre os atores variam regionalmente, exigindo adaptações nos artefatos de controle gerencial de acordo com dinâmicas locais.	Adaptação de métricas, indicadores regionais, prestações de contas.
Papel das Fundações	As fundações atuam como intermediárias das IFES e ICT, impactando a implementação de políticas de controle.	Implementação de diretrizes de controle, planejamento estratégico.
Diálogo e Negociação	A busca por consenso entre diversos atores exige ajustes nos artefatos de controle gerencial para acomodar diferentes perspectivas.	Plataformas de comunicação e colaboração, regulamento interno, sistema de gestão de projetos.

Fonte: Elaborado pelas autoras (2024)

A observação participante foi o condutor inicial para identificar os possíveis componentes da rede e estimar quais ferramentas da PCG estão inseridas no fenômeno estudado e como são utilizadas. Como Lopes e Beuren (2017) encontraram, a lente teórica da TAR traz um olhar sob uma perspectiva diferente para a contabilidade, pois possibilita compreender as interações da rede, rastreando as relações e influências na rede e no uso das PCG. A TAR possibilita enxergar em detalhes os processos e dinâmicas de uso das PCG, como nos estudos de Dechow e Mouritsen (2005), Jones e Dugdale (2000). Cada fundação tem suas especificidades, que provocam a busca por soluções diferentes para o dia a dia da gestão. As soluções passam também pela busca de diversificação na captação de recursos e transparência na utilização de recursos de terceiros.

No uso das PCG pelas fundações, observa-se a presença de atores externos às organizações do TS, como os doadores, assim como atores internos (humanos e não humanos) como funcionários, conselho curador, artefatos de controle (Frezatti et al., 2009) e possibilidades de diversos modos de uso do sistema de controle gerencial (atores não humanos) pelas instituições sem fins lucrativos (Pletsch & Lavarda, 2016).

O processo de translação utilizado por Alcouffe et al. (2008) mostrou as influências impactantes entre os atores, igualmente ao presente estudo, quando se observou a força que as leis, regras, normas e os órgãos reguladores e fiscalizadores exercem nas fundações, impactando na escolha de artefatos e nas PCG de forma geral, adotadas pelos gestores das fundações. Foi observado que as fundações mais maduras e experientes utilizam ferramentas de gestão de forma mais estruturada, sendo a escolha e o uso dessas ferramentas influenciados por fatores como políticas, leis, financiadores e órgãos reguladores.

A pesquisa também identificou a necessidade de um sistema de informações que atenda às complexas demandas das fundações, um tema ainda controverso. Com auxílio dos pressupostos da TAR, tal como atestam os estudos de Dechow e Mouritsen (2005) e Lopes e Beuren (2017), destaca-se a posição relevante dos artefatos tecnológicos na rede. Nesta pesquisa, os sistemas de informação foram citados como o maior desafio da instituição, bem como solução para melhor obtenção de resultados da gestão.

A TAR permitiu explorar como outras ferramentas são utilizadas ou transformadas sob influências de outros atores humanos ou não. Indicadores, padrões ISO, práticas de gestão de pessoas, projetos, saúde financeira institucional foram vistos de forma detalhada e descritiva, demonstrando quão importantes são para a gestão fundacional. Corroboram com esse achado os estudos de Brito (2017), Godoy e Raupp (2017), Souza, Russo e Guerreiro (2020) e Farias (2023), que utilizaram, em sua maioria, abordagem estatísticas e outras teorias.

Seguindo os atores na rede, é possível ampliar o olhar sobre fenômeno estudado (Murro & Beuren, 2016), revelando outros atores e relações capazes de influenciar os SCG. O órgão de classe e o líder de desenvolvimento trouxeram, respectivamente, a importância das redes sociais na organização e estabilidade das fundações, assim como a importância de processos definidos e alinhados para a implantação bem-sucedida de sistemas.

5 Considerações Finais

O objetivo desta pesquisa foi compreender a utilização das práticas de controle gerencial à luz da Teoria Ator-Rede nas fundações de apoio a IFES e ICT. Foram realizadas 21 entrevistas semiestruturadas com base nas Alavancas de Controle de Simons. Utilizou-se a metodologia da TAR para mapeamento da rede, propiciando seguir os atores e apreender suas relações, além da observação *in loco* e o reconhecimento da simetria entre humanos e não humanos.

A pesquisa revelou que a adoção de PCG é influenciada por contingências diversas, como a necessidade de transparência na utilização de fundos de terceiros e diversificação de recursos. Os principais desafios incluem o financiamento das fundações, a competitividade dos custos dos serviços prestados e o atendimento a leis, normas e órgãos fiscalizadores. Os processos de transição evidenciaram o papel determinante do ambiente regulatório na seleção e aplicação de ferramentas de gestão.

Os resultados demonstraram a demanda por tecnologia e sistemas de informação que possam lidar com as complexidades das fundações. A TAR destacou a dimensão desses artefatos tecnológicos na rede de atores, que foram vistos tanto como desafio quanto solução para aprimorar os resultados da gestão. Isso exige uma abordagem gerencial proativa, capaz de adaptar e personalizar as PCG diante das mudanças e interações na rede.

Juntamente com a dificuldade em integrar sistemas e ferramentas de gestão e a necessidade de adequação constante às exigências dos financiadores, a falta de processos estruturados e um baixo grau de maturidade das FAP são fatores que prejudicam a gestão. Destaca-se que o desenvolvimento de sistemas de informação é essencial para padronizar processos e melhorar a eficiência operacional, mas a resistência a mudanças e adoção de novas tecnologias pode ser um obstáculo considerável.

A gestão participativa mostrou-se determinante na gestão de pessoas e na retenção de talentos nas FAP, marcadas pelo grande volume de projetos e incertezas financeiras. Relatou-se a falta de indicadores claros para mensurar a carga de trabalho e alocar recursos de forma eficiente. As metodologias de gerenciamento de projetos PMI foram apontadas como relevantes para equilibrar a demanda com recursos humanos e tecnológicos limitados. As fundações que adotam técnicas avançadas de gerenciamento de projetos e que investem em escritórios de projetos dedicados têm alcançado melhor desempenho.

As interações entre os diversos atores, humanos e não humanos, se mostraram fundamentais para a dinâmica das PCG. As alianças foram destacadas como essenciais para lidar com o ambiente dinâmico que impõe mudanças frequentes na gestão das fundações. O estudo identificou, ainda, a relação dinâmica entre as FAP e seus clientes, ressaltando o papel transformador dessas organizações na sociedade.

O estudo ampliou a compreensão sobre os fatores que afetam os sistemas de controle gerencial, ao abordar o papel significativo da rede na estabilidade organizacional e a necessidade de processos bem definidos para a implantação eficaz de PCG. Isso demonstra que uma abordagem que considere a inter-relação entre atores é essencial para o aprimoramento das práticas gerenciais nas FAP e para enfrentar os desafios impostos pelo ambiente regulatório, pelas complexidades operacionais e demandas por inovação.

Uma das limitações deste estudo foi a dificuldade em obter dos entrevistados informações detalhadas sobre as ferramentas específicas que utilizam, reduzindo a capacidade

de identificar padrões e variações nas práticas de gestão. Pesquisas futuras podem explorar mais profundamente as ferramentas utilizadas, por meio de métodos adicionais de coleta de dados e amostras mais abrangentes.

Referências

- Alcadipani, R., & Hassard, J. (2010). Actor-network theory, organizations and critique: Towards a politics of organizing. *Organization*, 17(4), 419–435. <https://doi.org/10.1177/1350508410364441>
- Alcouffe, S., Berland, N., & Levant, Y. (2008). Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study. *Management Accounting Research*, 19(1), 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.04.001>
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2011). *Sistemas de Controle Gerencial* (12ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Antonelli, R. A., Augustinho, S. M., & Pacheco, V. (2015). O uso da informação contábil pelas organizações do terceiro setor: práticas de contabilidade das fundações de apoio das universidades públicas da região sul do Brasil. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 9(3). <https://doi.org/10.9771/rcufba.v9i3.14312>
- Baiz, A., & Emmendoerfer, M. L. (2015). Práticas de gestão de pessoas em fundações de apoio a universidades federais no Brasil: Congruências e peculiaridades. *Revista de Carreiras e Pessoas*, 5(1). <https://doi.org/10.20503/recape.v5i1.23320>
- Barbosa, A. (2003). *Avaliação dos sistemas integrados de informação contábil das fundações de apoio vinculadas às instituições federais de ensino superior: Um estudo no nordeste do Brasil* (Dissertação de mestrado). Programa Multi-institucional e Inter-Regional UNB/UFPE/UFPE/UFRN, João Pessoa, PB, Brasil. http://icts.unb.br/jspui/bitstream/10482/38489/1/2003_AlexandroBarbosa.pdf
- Biernacki, P., & Waldorf, D. (1981). Snowball sampling: Problems and techniques of chain referral sampling. *Sociological Methods & Research*, 10(2), 141–163. <https://doi.org/10.1177/0049124181010002>
- Brito, A. C. (2017). *A relação entre o sistema de controle gerencial e o desempenho organizacional: Um estudo em fundações de apoio* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil. <https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/bitstream/handle/1884/52876/R%20-%20D%20-%20ADRIELY%20CAMPAROTO%20BRITO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Bueger, C. (2013). Actor-Network Theory, Methodology, and International Organization. *International Political Sociology*, 7(3), 338-342. https://doi.org/10.1111/ips.12026_3
- Cabral, E. H. S. (2015). *Terceiro setor: Gestão e controle social* (2 ed.). São Paulo: Saraiva.
- Caetano, V. J. (2006). Custeio Baseado em Atividades – ABC (Activity Based Costing): Utilização em Fundação de Apoio. *Revista Gestão, Inovação e Negócios*, (3), 35-58. <https://doi.org/10.37951/2358-9868.2006v0i3.p35-58>
- Callon, M. (1984). Some elements of a sociology of translation: domestication of the scallops and the fishermen of St Brieuc Bay. *The sociological review*, 32(1_suppl), 196-233. <https://doi.org/10.1111/j.1467-954X.1984.tb00113.x>
- Camillis, P. K. D., & Antonello, C. S. (2016). Da translação para o enactar: contribuições da Teoria Ator-Rede para a abordagem processual das organizações. *Cadernos EBAPE*, 14(1), (jan./mar. 2016), p. 61-82. <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761231412>
- Campos, G. M., Marques, B. A., Rody, P. H. A., & Dias, R. S. (2015). Análise da produção científica sobre terceiro setor no Brasil. In *9º Congresso IBEROAMERICANO de Contabilidade e Gestión*, Florianópolis.

- Castro, S. C. (2020). Convênios Firmados entre uma Fundação de Apoio Institucional e uma Instituição Federal de Ensino Superior no Amazonas: Análise da Transparência dos Dados Governamentais Abertos. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(2), 141-161. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.22200
- Cintra, Y. C. (2011). *A integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas no Brasil* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo. <https://doi.org/10.11606/T.12.2011.tde-07062011-150241>
- Cintra, L. P., Braga, R. C., & Barbosa, A. C. Q. (2022). Gestão da inovação e transformação cultural: caso de ações indutivas em uma fundação de apoio brasileira, *Revista Brasileira De Gestão e Inovação*, 9(3), 52–76. <https://doi.org/10.18226/23190639.v9n3.03>
- Cintra, L. P., Vidigal, P. G., & da Costa Braga, R. (2019). Método de apuração de custos: estudo de caso em uma Fundação de Apoio de Minas Gerais. *Gestão e Sociedade*, 13(34). 10.21171/ges.v1 3i34.2555
- Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica (CONFIES). (2015). As fundações de apoio e as Instituições de Ensino Superior: uma relação que precisa ser entendida pela sociedade. <http://confies.org.br/institucional/as-fundacoes-de-apoio-e-as-instituicoes-de-ensino-superior-uma-relacao-que-precisa-ser-entendida-pela-sociedade>
- Costa, S. A. (2015). *Gestão estratégica de custos: Panorama do ensino e pesquisa sob a ótica da teoria Ator-Rede* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo. <https://doi.org/10.11606/T.12.2016.tde-24032016-151028>
- Costa, S. A., & Morgan, B. (2017). Contribuição da Teoria Ator-Rede para compreensão do paradoxo da Gestão Estratégica de Custos. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 137-157. <https://asaa.emnuvens.com.br/asaa/article/view/278>
- Dechow, N., & Mouritsen, J. (2005). Enterprise resource planning systems, management control and the question for integration. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 121-131. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.11.004>
- Degenhart, L., & Beuren, I. M. (2019). Consolidação do modelo das alavancas de controle de Simons: Análise sob a lente da teoria ator-rede. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 12(1). <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120101>
- Delgado, A. K. C., & Andrade, J. A. (2018). Teoria Ator-Rede (TAR) como instrumento de pesquisa em turismo: buscando aproximações e contribuições. *Turismo Visão e Ação*, 21(1), 144. 10.14210/rtva.v21n1.p144-164
- Falconer, A. P. (1999). *A promessa do terceiro setor: Um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. <https://doi.org/10.11606/D.12.1999.tde-01072021-161110>
- Faria, A. F., Oliveira, A. G., Rosa, A. B. R., Maciel, C. S. F. S., Barbosa, C. M., Prete, E. K. E., ... & Araújo, T. S. (2018). *Marco Regulatório em Ciência, Tecnologia e Inovação*. Belo Horizonte: Arraes Editores.
- Farias, L. R. (2023). *Conjunto de indicadores para a avaliação das fundações de apoio às instituições públicas de ensino superior no Brasil* (Tese de Doutorado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil. <https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/bitstream/handle/1884/85063/R%20-%20T%20-%20LUIZ%20ROGERIO%20FARIAS.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Frare, A. B., Horz, V., Quintana, A. C., & da Cruz, A. P. C. (2021). Antecedents of the Management Control System in Credit Cooperatives in Southern Brazil/Antecedentes do Sistema de Controle Gerencial em Cooperativas de Credito da Regiao Sul do

- Brasil. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança (CGG)*, 24(1), 109-130.
https://doi.org/10.51341/1984-3925_2021v24n1a7
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Gaskell, G. (2002). Entrevistas individuais e grupais. In M. W. Bauer & G. Gaskell (Eds.), *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático*. Petrópolis: Vozes.
- Godoy, J. G. V., & Raupp, F. M. (2017). Uso de artefatos de contabilidade gerencial por organizações sem fins lucrativos: um estudo multicase à luz da teoria da contingência. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 12(3), 70-87.
https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v12i3.14166
- Grazzioli, A., Campelo, A. L., Andrade, A. P., França, J. A., Paes, J. E. S., Mol, L. F., ... & Silva, S. V. (2015). *Manual de Procedimentos para o 3º Setor: Aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social*. Brasília: CFC: FBC: Profis.
- Guerreiro, R., Cornachione Júnior, E. B., & Soutes, D. O. (2011). Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial?. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22, 88-113. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772011000100006>
- Gonçalves, R. D. S., Gonçalves, A. D. O., Bragança, A., & Gordo, L. B. (2019). Prestação de contas de projetos de pesquisa: uma análise dos relatórios e dos controles internos em uma fundação de apoio no Brasil. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1-19.
<https://doi.org/10.16930/2237-766220192813>
- Horngrén, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade Gerencial* (12 ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2019). *As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2019*. Rio de Janeiro: IBGE.
<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/outras-estatisticas-economicas/9023-as-fundacoes-privadas-e-associacoes-sem-fins-lucrativos-no-brasil.html>
- Jones, T. C., & Dugdale, D. (2000). The making of “New” Management Accounting: A comparative analysis of ABC and TOC. In *Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*, Manchester.
<https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=8f01a965129bf3fd29ba0bb0ce31ad3f19ae0841>
- Jones, T. C., & Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1-2), 121-163.
[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00035-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00035-6)
- Jorge, F. dos S., Carraro, W. B. W. H., & Vendruscolo, M. I. (2023). Accountability no terceiro setor através da aplicação de práticas recomendadas pelos princípios globais de contabilidade gerencial. *Revista De Contabilidade Do Mestrado Em Ciências Contábeis Da UERJ*, 28(1), 133–148. <https://doi.org/10.12979/rcmccuerj.v28i1.63300>
- Jorgensen, D. L. (1989). *Participant observation: A methodology for human studies*. London: Sage.
- Justesen, L., & Mouritsen, J. (2011). Effects of actor-network theory in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(2), 161–193.
<https://doi.org/10.1108/09513571111100672>
- Latour, B. (1994). *Une sociologie sans objet? Note théorique sur l'interobjectivité*. *Sociologie du Travail*, 36(4), 587–607. <https://doi.org/10.3406/sotra.1994.2196>
- Latour, B. (1999). On recalling ANT. In J. Law & J. Hassard (Eds.), *Actor Network and After* (pp. 15-25). Oxford: Blackwell Publishers.

- Latour, B. (2000). *Ciência em ação: Como seguir cientistas e engenheiros sociedade afora*. UNESP.
- Law, J. (2007). Actor network theory and material semiotics. Version of 25th April 2007. In Turner, B. S. (Ed.), *The new Blackwell companion to social theory* (pp. 141-158). <https://doi.org/10.1002/9781444304992.ch7>
- Lei n. 8.958, de 20 de dezembro de 1994. (1994). Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1994/lei-8958-20-dezembro-1994-348596-publicacaooriginal-1-pl.html>
- Lei n. 12.863, de 24 de setembro de 2013. (2013). Dispõe sobre a estruturação do Plano de Carreiras e Cargos de Magistério Federal e relacionamento das fundações de apoio com vários órgãos de fomento e outros tipos de empresas. Brasília, DF. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112863.htm
- Lei n. 13.204, de 14 de dezembro de 2015. (2015). Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação. Brasília, DF. <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2015/lei-13204-14-dezembro-2015-782094-veto-148944-pl.html>
- Lei n. 13.243, de 11 de janeiro de 2016. (2016). Dispõe sobre estímulos ao desenvolvimento científico, à pesquisa, à capacitação científica e tecnológica. Brasília, DF. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13243.htm
- Lei n. 13.709, de 14 de agosto de 2018. (2018). dispõe sobre o tratamento de dados pessoais, inclusive nos meios digitais, por pessoa natural ou por pessoa jurídica de direito público ou privado, com o objetivo de proteger os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural. Brasília, DF. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm
- Lopes, L. F., & Beuren, I. M. (2017). Análise das publicações internacionais de contabilidade gerencial sob a lente da teoria ator-rede. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(2), 189-210. <https://asaa.emnuvens.com.br/asaa/article/view/303>
- Lopes, L. F., & Beuren, I. M. (2020). Influência de pressões ambientais na formação de redes mediadas pelos sistemas de controle gerencial em incubadoras de empresas. *Revista Universo Contábil*, 16(3). <https://doi.org/10.4270/ruc2020317>
- Mário, P. D. C., Alves, A. D. D. F., Carmo, J. P. S. D., Silva, A. P. B. D., & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1). <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrrj/article/view/1645/1466>
- Matthewman, S. B. L. (2017). Key sociological thinkers. In R. Stones (Ed.), *Key Sociological Thinkers* (pp. 364-374). https://doi.org/10.1057/978-1-349-93166-8_24
- Ministério da Educação e Cultura (MEC). (2020). *Parâmetros curriculares nacionais*. MEC/SEF. <http://portal.mec.gov.br/sesu-secretaria-de-educacao-superior/fundacoes-de-apoio-sesu>
- Murro, E. V. B., & Beuren, I. M. (2016). Redes de atores na perícia contábil judicial: uma análise à luz da Teoria Ator-Rede. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 18, 633-657. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v18i62.2743>
- Olak, P. A., & do Nascimento, D. T. (2006). *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)*. São Paulo: Atlas.
- Paes, J. E. S. (2018). *Fundações e Entidades de Interesse Social: Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários* (9ª ed.). Rio de Janeiro: Editora GEN Forense.

- Oyadomari, J. C. T. (2008). *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (visão baseada em recursos)* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
<https://doi.org/10.11606/T.12.2008.tde-16012009-112641>
- Pereira, G. S., Novaski, O., Silva, D., & Neto, A. R. (2022). Identificação e análise de variáveis de desempenho e sucesso que mais influenciam no gerenciamento de projetos nas fundações de apoio. *Revista de Gestão e Projetos*, 13(3), 38-68.
<https://doi.org/10.5585/gep.v13i3.22045>
- Pletsch, C. S., & Lavarda, C. E. F. (2016). Uso das alavancas de controle de Simons (1995) na gestão de uma cooperativa agroindustrial. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(28), 18-31. <https://doi.org/10.11606/rco.v10i28.117375>
- Resende, S. R. T. S. (2007). *Sistemas de controlo de gestão em instituições sem fins lucrativos: Os casos assistência médica internacional e banco alimentar contra a fome do Porto* (Dissertação de Mestrado). FEP Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto, Portugal. <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/7435/2/TeseSResende.pdf>
- Richartz, F., Borgert, A., & Silva, A. (2011). Estruturação de um modelo de custeio híbrido para uma fundação de apoio universitária. *Revista Gestão Universitária na América Latina*, 4(3), 21-43. <https://www.redalyc.org/pdf/3193/319327512003.pdf>
- Silva Júnior, WF da. (2018). *Uso de sistemas de controle gerencial para estimular as ações às causas sociais das organizações da sociedade civil - OSC, sob a ótica da teoria da dádiva* (Dissertação de Mestrado Profissional). Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, PR, Brasil.
<https://tede.unioeste.br/bitstream/tede/4065/5/William%20Fischer%20da%20Silva%20Junior.pdf>
- Simon, L. W., Silva, C. C., Machado, A. M., Ritter Filho, J. A., Pereira, L. E. M., & Ramos, A. M. (2017). Análise dos projetos de ensino, pesquisa e extensão firmados pela UFSC com suas fundações de apoio no ano de 2015. *Revista Internacional de Educação Superior*, 3(2), 270-290. <https://doi.org/10.22348/riesup.v3i2.7741>
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Soutes, D. O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. <https://doi.org/10.11606/D.12.2006.tde-12122006-102212>
- Souza, M. J. C., Jacques, K. A. S., Fehr, L. C. F. A., & Silva, V. F. (2020). Artefatos de controladoria e contabilidade gerencial: análise dos artigos publicados em periódicos brasileiros de contabilidade entre os anos 2009-2018. *Revista Conhecimento Contábil*, 10(2). <https://doi.org/10.31864/rcc.v10i2.2684>
- Souza, R. P., Russo, P. T., & Guerreiro, R. (2020). Estudo sobre a usabilidade das práticas de contabilidade gerencial mais intensamente usadas em empresas que atuam no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(45), 33-49. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n45p33>
- Tonelli, D. F. (2016). Origens e afiliações epistemológicas da Teoria Ator-Rede: implicações para a análise organizacional. *Cadernos EBAPE. BR*, 14(2), 377-390.
<https://doi.org/10.1590/1679-395141596>
- Valadão, J. A. D. (2014). *Seguindo associações sociotécnicas sob a luz da teoria do ator-rede: Uma tradução da pedagogia da alternância para rotinas e tecnologias sociais* (Tese de doutorado). Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/12269/1/TESE%20Jos%c3%a9%20de%20Arimat%c3%a9ia%20Valad%c3%a3o.pdf>