

# **O CONTROLE INTERNO E SEUS BENEFÍCIOS PARA A GESTÃO FINANCEIRA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA FUNDAÇÃO DE APOIO DA CIDADE DE CUIABÁ/MT.**

RABELO, Tássia da Silva Ribeiro<sup>1</sup>; CIUPAK, Clébia<sup>2</sup>; SILVA, Felipe Deodato da Silva e<sup>3</sup>

## **RESUMO**

O objetivo deste artigo é analisar o sistema de controle interno na área financeira de uma fundação de apoio, que atua dando suporte na área de ensino, extensão e de pesquisa para uma Instituição Federal de Ensino Superior, enfatizando a importância da implantação de controles nas atividades relacionadas às contas a receber e contas a pagar. A metodologia utilizada foi o estudo de caso, mediante análise bibliográfica em uma fundação de apoio em Cuiabá-MT. Dessa forma, foram descritas as rotinas utilizadas no setor financeiro, evidenciando a real funcionalidade do sistema de controle interno nessa instituição e a forma como ele contribuiu para a eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas. Os resultados apontam que são de grande importância a criação, utilização, manutenção e revisão de sistemas de controles internos eficientes no setor financeiro da fundação de apoio estudada, isso por que sem eles a instituição fica vulnerável a erros ou irregularidades tanto intencionais como não intencionais. Este estudo poderá contribuir para o desenvolvimento dos procedimentos usados no departamento financeiro de uma instituição

**Palavras-chave:** Controle Interno, Departamento Financeiro, Fundação de Apoio.

## **ABSTRACT**

This paper attempts to analyses the internal control system in the financial area of a support foundation that provides services concerning education, extension and research to a federal institution of higher education, emphasizing the importance of implementing control activities related to receivable as well as payable accounts. The general purpose of the present paper is to contribute to the development of procedures used in the finance department of an institution. To do so, a literature review on the subject and a case study in a support foundation located in Cuiabá-MT were done. Finally, this work seeks to describe the routines (isolated in the study) involving the financial sector, with the intention of observing the actual functionality of the internal control system in such institution and how it contributes to the efficiency and effectiveness of activities carried out. As a result, it has been found out that those routines are of great importance to the creation, use, maintenance and review of efficient internal controls in the financial area of the researched support foundation.

**Keywords:** Internal Control. Finance Department. Support Foundation.

---

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela UFMT.

<sup>2</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela UNISINOS e Professora do Depto. de CIC da UFMT.

<sup>3</sup> Mestrando em Agronegócio e Desenvolvimento Regional pela Faculdade de Economia da UFMT.

## INTRODUÇÃO

Um bom funcionamento de qualquer organização pressupõe a elaboração de procedimentos internos que reflitam os fatos e atos administrativos. Para melhorar a gestão, as fundações de apoio utilizam regimentos internos e manuais de orientação prática da rotina contábil e financeira. Esses procedimentos são variados, podendo ser simples anotações dos movimentos enviados aos bancos por malote em uma caderneta, até complexos registros de uma conciliação bancária em softwares.

Em geral, pode-se observar que nas instituições a conscientização da necessidade de controles internos é cada vez maior, principalmente por causa da busca pela conformidade com as legislações e pela noção deste procedimento como ferramenta de gestão. Mesmo tendo ciência da importância, a maioria dos controles internos são precários, ou em alguns casos, não estão formalmente implantados, resultando em atividades não-padronizada, sem acompanhamento posterior, o que facilita a ocorrência de erros e manipulações.

A revisão ou implantação de um sistema de controle interno traz benefícios significativos, uma vez que estabelece procedimentos, verifica a sistemática das operações, apura sua finalidade e mensura a capacidade de atingi-la. Com apoio da diretoria ou presidência e a conscientização dos colaboradores, o controle interno pode ser incorporado às atividades operacionais, desenvolvendo e tornando-se imprescindível para a organização.

Desta forma, este artigo trata sobre controle interno em fundações de apoio. A fundação de apoio é criada com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino, extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, de interesse das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), além das instituições de pesquisa, dando suporte administrativo.

Com o Decreto nº 7.423 de 2010, que traz a regulamentação da Lei 8.958 de 1994, que trata da relação entre as fundações de apoio e as IFES, observa-se a necessidade de adequação por parte das fundações, do seu sistema de controle interno.

Dessa forma, para obter uma melhor gestão, organização e controle dos recursos materiais, humanos e financeiros de uma fundação de apoio, surge então, o seguinte problema de pesquisa, de como desenvolver critérios para o controle interno no setor financeiro em uma Fundação de Apoio de Cuiabá/MT?

Portanto, a escolha se deve pela importância da referida fundação na promoção de ensino e pesquisa no estado de Mato Grosso, além da facilidade e disponibilidade do acesso aos dados.

Diante disso, este trabalho aborda os diversos conceitos de controle interno, assim como os diferentes tipos e métodos de implementá-los.

O presente artigo se caracteriza como um estudo de caso, a abordagem é de natureza qualitativa e, na operacionalização da pesquisa, foi realizado um levantamento bibliográfico e documental, cuja sustentação teórica foi base em livros, artigos de periódicos, de importantes autores que tratam do assunto com propriedade, além de material da internet e Regimentos Internos de Fundações de Apoio nacionais.

Na primeira seção, conceituam-se os tipos de auditoria e controle interno. Na segunda, tem-se a conceituação de fundações de apoio, sua normatização, os princípios que as regem, e sua finalidade. Na terceira seção, apresenta-se o estudo de caso. E por último, as considerações finais do estudo, sugestões de melhorias e recomendações para futuros trabalhos.

## **1 AUDITORIA**

Segundo Crepaldi (2010), de forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade.

Trazendo o assunto para dentro do contexto em que se desenvolve a problematização, Crepaldi (2010) conceitua que a auditoria consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, através de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização.

Existem vários tipos de auditoria, o que irá definir cada um será o foco do trabalho realizado. Como, por exemplo, auditoria de demonstrações financeiras; auditoria operacional ou de gestão; auditoria tributária; auditoria de sistema de informações; auditoria de *compliance*<sup>1</sup>, auditoria ambiental, auditorias especiais, entre outras. O presente trabalho de pesquisa é focado na auditoria operacional ou de gestão, que engloba o controle interno.

---

<sup>1</sup> Compliance segundo Crepaldi (2010) significa estar em conformidade com as leis, os regulamentos internos e externos e os princípios que garantem as melhores práticas do mercado. Assim a auditoria de compliance é a auditoria que objetiva determinar se as atividades desenvolvidas, financeiras ou operacionais, obedecem as leis e regulamentos que se aplicam a elas.

Para a maioria dos doutrinadores, a auditoria de gestão nada mais é que a revisão de todas as atividades – que tenham algum tipo de risco para a empresa – desenvolvidas, de acordo com normas, manuais, procedimentos, legislações, e tudo que puder mensurar se as atividades foram realizadas com o desempenho adequado, para produzir o resultado esperado com a veracidade dos dados e informações fornecidas.

Para Franco e Marra (2001) a auditoria poderá apresentar formas diversas, cada uma delas com características peculiares. Podem ser classificadas de acordo com a extensão do trabalho, com a profundidade dos exames, com a sua natureza, com os fins a que se destina e de acordo com as relações do auditor com a entidade estudada, conforme se pode observar na descrição abaixo.

Extensão do trabalho	Auditoria geral – em conjunto
	Auditoria parcial ou especial – uma ou algumas
	Revisão limitada – exames parciais
Profundidade dos exames	Auditoria integral – analítica
	Auditoria por testes – amostragem
Natureza	Auditoria permanente – contínua ou periódica
	Auditoria eventual ou especial – específica
	Auditoria de balanços com fim específico
Fins a que se destina	Acautelar interesses de acionistas e investidores.
	Permitir melhor controle administrativo.
	Apurar erros e fraudes.
	Julgá concessão de crédito.
	Apurar o valor real do patrimônio.
	Dar cumprimento a obrigações fiscais.
	Atender a exigências legais.
	Confirmar a exatidão das demonstrações contábeis.
Relações do auditor com a entidade estudada	Auditoria externa
	Auditoria interna

**Quadro 1** – Classificações e formas de Auditoria segundo Franco e Marra (2001)  
Fonte: Franco e Marra (2001, p. 205 e 206).

Já Crepaldi (2010) classifica a auditoria levando em consideração a relação do auditor **com a entidade estudada**, com isso, a auditoria pode ser interna e externa, cujo conceito é dado por:

A auditoria interna é constituída pelo conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade [...] Auditoria externa é constituída pelo conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, às mutações do Patrimônio Líquido a Demonstrações dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade (CREPALDI, 2010, p. 28, 35).

Dentre as classificações de formas de auditoria acima, esta pesquisa tem em seu corpo as classificações: de acordo com a sua natureza – o controle interno que é uma auditoria permanente na empresa, que é um trabalho continuo; de acordo com os fins a que se destina – para permitir um melhor controle administrativo, bem como apurar erros e fraudes; e de acordo com as relações do auditor com a entidade estudada – auditoria interna.

O principal objetivo da auditoria externa é:

Emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior (ALMEIDA, 2010, p. 6).

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IAIB) define a Auditoria interna como atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Conceitua, também, que o controle interno auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Na concepção de Crepaldi (2010, p. 37) a Auditoria Interna “constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivos examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”. Este mesmo entendimento foi dado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meios de sua Resolução de nº 986, de 21 de novembro de 2003, onde definiu conceitos e objetivos da auditoria interna pela NBC T 12.

## 1.1 CONTROLE INTERNO

### 1.1.1 Conceitos

A definição mais difundida de controle interno foi a emitida pelo **American Institute of Certified Public Accountants – AICPA** em 1949, ou seja:

O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.

O *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway - COSO*, publica em 1992, no relatório intitulado “Quadro Integrado de Controle Interno”, a definição de controle interno como sendo um processo, efetuado pela diretoria de uma entidade, destinados a fornecer uma garantia razoável relativos à realização dos objetivos na eficácia e eficiência das operações e na confiabilidade dos relatórios financeiros.

Para o Conselho Federal de Contabilidade – CFC em sua NBC TA 315, controle interno é definido como:

O processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários para oferecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidades com leis e regulamentos aplicáveis.

Para o Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IAIB:

Controle interno deve ser entendido como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar com razoável certeza essa realização.

Controle Interno não é a mesma coisa que Auditoria Interna.

Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que Controle Interno refere-se aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes da empresa (CREPALDI, 2010, p. 9).

Como se pode notar através dos conceitos apresentados, o planejamento é o primeiro passo a ser adotado para a eficácia de qualquer tipo de controle, seja operacional ou financeiro e até mesmo das normas legais. Ao formular um plano, a empresa terá definido as normas e procedimentos necessários para a sua execução e junto os meios de controles eficazes para a sua realização.

O Controle Interno possui natureza eminentemente preventiva, no entanto, pode ser instalado para detecção de erros e fraudes após a ocorrência do ato. Promove a eficiência, reduz os riscos de perda de ativos, e ajuda a garantir a confiabilidade das demonstrações financeiras, a eficácia das atividades operacionais e cumprimento das leis e regulamentos. Pode tratar tanto do controle contábil quanto o controle administrativo. O controle contábil visa verificar as informações contábeis, para conferência, aprovação e autorização. Já o controle administrativo visa assegurar se os procedimentos adotados na consecução das informações estão de acordo com as normas da empresa, bem como de acordo com as legislações pertinentes.

No entanto, não se pode efetivamente separar o controle contábil do controle administrativo. Como esclarece Crepaldi (2010) ao dizer que o controle interno gira em torno dos aspectos administrativos, que têm influência direta sobre os aspectos contábeis. Assim, deve-se considerá-los conjuntamente para se determinar um adequado sistema de controle interno.

### **1.1.2 Objetivos do Controle Interno**

Segundo o AICPA (1949), o objetivo do controle interno é manter a organização em direção às metas de rentabilidade e cumprimento de sua missão e minimizar surpresas ao longo do caminho. Sendo ele eficaz, permite o gerenciamento para lidar com a rápida evolução dos ambientes econômicos e competitivos, deslocando as demandas dos clientes e as prioridades, e a reestruturação para o crescimento futuro.

Para Attie (2010), em regra geral são quatro os objetivos do controle interno, são eles:

- a) A salvaguarda dos interesses da empresa;
- b) A precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- c) O estímulo à eficiência operacional; e
- d) A aderência às políticas existentes.

### **1.1.3. Componentes do controle interno**

Para a AICPA (1949), o controle interno consiste em cinco componentes inter-relacionados. Estes são derivados da forma de gestão e estão integrados com o processo de gestão. Embora os componentes sejam aplicáveis a todas as entidades, as organizações de menor porte podem implementá-los de forma diferente. Seus controles podem ser

menos formais e menos estruturados, mas ainda ter um controle interno eficaz. Os cinco componentes do controle interno são:

- a) Controle ambiental;
- b) Avaliação dos riscos;
- c) Controle das atividades;
- d) Informações e comunicação;
- e) Acompanhamento.

Para Boynton; Jonson; Kell (2002) cada componente envolve várias políticas e procedimentos de controle, necessários à consecução dos objetivos da entidade em três categorias: elaboração e apresentação de relatórios; obediência a leis e regulamentos e operações.

O ambiente de controle é a planta fundamental de qualquer instituição, pois é este que influênciaria a consciência de controle das pessoas que nela trabalham, fornecendo disciplina e estrutura. Alguns são os fatores que o compõe: integridade e valores éticos; comprometimento com competência; estrutura organizacional; filosofia e estilo operacional; atribuições de autoridade e responsabilidade; políticas e práticas de recursos humanos.

De acordo com Boynton; Jonson; Kell (2002) a avaliação de riscos tem como finalidade determinar como administrar os riscos identificados. Ela deve apontar adequadamente os riscos e implantar atividades de controles dirigidas a eles. Também deve incluir considerações dos riscos associados à tecnologia de informações, onde deve desenhar sistemas de informação e controles que diminuam os problemas associados à segregação de funções.

O controle das atividades é a verificação se as normas e diretrizes da empresa estão sendo seguidas por seus colaboradores ou não. Através deste controle é possível avaliar se há riscos para alcançar os objetivos traçados pela empresa. As atividades desenvolvidas neste tipo de controle são vistas pela doutrina como princípios, como: segregação de funções; controles de processamentos de informação, que podem ser gerais e de aplicativos; controles físicos e revisões de desempenho.

Não se pode interpretar que as informações e comunicações no controle interno sejam apenas relatórios contábeis, financeiros e administrativos ou a forma que esses relatórios são passados a outros setores e até mesmo a terceiros, mas sim, como essas informações são produzidas e repassadas. Elas são o conjunto de métodos e registros

estabelecidos para manter o controle, no caso, contábil ou operacional e as responsabilidades dos que realizaram as operações.

Pode-se definir como acompanhamento o controle das atividades desenvolvidas em cada etapa da execução de um projeto. Neste caso, o acompanhamento de um controle interno pode ser definido como a auditoria interna, onde se vai verificar como o sistema de controle interno, implantado em uma empresa, está sendo executado. Assim, é um processo que avalia a qualidade do desempenho ao longo do tempo, onde envolve a avaliação e a tempestividade da operação dos controles, e a tomada de ações corretivas.

#### **1.1.4 Princípios do controle interno**

Crepaldi (2010) afirma que o processo de controle interno é baseado em princípios. Elencando os seguintes:

- a) Responsabilidade: onde as atribuições dos funcionários devem ser definidas e limitadas, de preferência por escrito;
- b) Rotinas internas: a empresa deve definir no Manual da Organização todas as suas rotinas internas;
- c) Acesso aos ativos: o acesso deve ser limitado aos funcionários e deve haver um controle físico;
- d) Segregação de funções (princípio de oposição de interesses): uma mesma pessoa não pode executar funções incompatíveis dentro do sistema de controle interno, como uma ter acesso aos ativos e aos registros contábeis;
- e) Confronto dos ativos com os registros: deve ser estabelecidos procedimentos de forma que os ativos sob responsabilidade de alguns funcionários sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade;
- f) Amarrações do sistema: o sistema de controle interno deve ser conhecido, de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência;
- g) Auditoria interna: consiste na avaliação do desempenho do controle interno;
- h) Custos do controle x benefícios: antes de adotar um sistema de controle interno deve fazer se análises para obter uma mensuração de que o valor empregado na implantação será superado pelo benefício alcançado pelo controle interno;
- i) Limitações do controle interno: trata da parte subjetiva do controle interno, onde envolve os funcionários, as relações que eles têm com a empresa, se

são negligentes ou não, apropriação dos bens da empresa de forma indevida e se foram devidamente instruídos para exercerem suas funções.

Corroborando com Crepaldi (2010) está Almeida (2010). Já Castro (2010) além daqueles elenca outros princípios, como:

- a) Ciclo de uma transação: onde uma só pessoa não deve realizar todas as fases de uma transação, quer seja funcionário ou administrador;
- b) Rodízio de pessoal: deve haver rodízio de funcionários, visa, além de permitir que cada um possa ser capaz de desenvolver novas tarefas, impedir a existência de funcionários imprescindíveis;
- c) Critérios na escolha dos profissionais de controle: para a contratação de funcionários para cargos de controle, torna-se necessário que seu passado seja investigado e as referências conferidas.

## **2 FUNDAÇÕES DE APOIO**

### **2.1 CONCEITO E NORMATIZAÇÃO**

Paes (2010, p. 71) conceitua fundações da seguinte forma:

A fundação consiste em um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e determinados e, como universitas bonorum<sup>1</sup>, ostenta papel valoroso e de extremo relevo dentro das sociedades em que se insere, pois é instrumento efetivo para que os homens prestem serviços sociais e de utilidade pública diretamente a todos aqueles que necessitam, bem como possam transmitir às sucessivas gerações seus ideias e convicções, e seguir atuando.

Ainda, segundo Paes (2010), os tipos de fundação de direito privado, são:

- a) Fundação instituída e mantida por pessoas físicas ou jurídicas;
- b) Fundação instituída por empresa;
- c) Fundação instituída por partido político e;
- d) Fundações de apoio às instituições de ensino superior.

O foco do presente trabalho são as fundações de apoio às instituições de ensino superior.

A designação de **fundação de apoio** reflete a posição das fundações de direito privado que foram instituídas por pessoas físicas (entre os quais professores universitários) ou pessoas jurídicas (entre as quais as próprias universidades ou as próprias instituições de ensino superior), visando a auxiliar e fomentar os projetos de pesquisa, ensino e extensão das universidades federais e das demais instituições de ensino superior, públicas ou privadas. (PAES, 2010, p. 259 e 260) (grifo nosso).

---

<sup>1</sup> Universitas bonorum, termo usado em latim que significa mundo de bens.

As fundações de apoio são reguladas pela Lei Federal nº 8.958 de 1994 que dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior, de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências. Suas últimas alterações decorreram da Lei Federal nº 12.349 de 2010 que converteu a Medida Provisória 495 de 2010. Mas conforme o ordenamento jurídico uma lei precisa ser regulamentada, e aquela tem como sua última regulamentação o Decreto nº 7.423 de 2010.

De acordo com a legislação e conforme definição publicada pelo Ministério da Educação em seu sítio, as Fundações de Apoio são,

[...] instituições criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino, extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, de interesse das instituições federais de ensino superior (IFES) e também das instituições de pesquisa. Devem ser constituídas na forma de fundações de direito privado, sem fins lucrativos e serão regidas pelo Código Civil Brasileiro. Sujeitam-se, portanto, à fiscalização do Ministério Público, nos termos do Código Civil e do Código de Processo Civil, à legislação trabalhista e, em especial, ao prévio registro e credenciamento nos Ministérios da Educação e do Ministério da Ciência e Tecnologia, renovável bienalmente. As Fundações de Apoio não são criadas por lei nem mantidas pela União. O prévio credenciamento junto aos Ministérios da Educação e da Ciência e Tecnologia é requerido em razão da relação entre as instituições federais e as fundações de apoio ser de fomento ao desenvolvimento de projetos de ensino, pesquisa e extensão, sendo função das fundações dar suporte administrativo e finalístico aos projetos institucionais.

O artigo 62 do Código Civil estabelece que, “Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser a maneira de administrá-la”. E complementa em seu parágrafo único ao dispor sobre os objetivos sociais que deverá perseguir: “A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.”.

Grazioli e Rafael (2009) esclarecem que “pode também uma fundação ser instituída pelo Poder Público e por pessoas jurídicas, dependendo dos fins a que se destina”. As fundações de apoio normalmente são criadas por pessoas físicas (professores ou terceiros) ou por pessoa jurídica que pode ser a própria universidade a qual será beneficiada com os serviços da fundação de apoio no fomento de pesquisas, ensino e extensão.

Assim, as características das fundações de apoio são: personalidade jurídica do direito privado, constituída tendo como base um patrimônio, sem finalidades lucrativas, porém com finalidade social – finalidade pública, pertence ao terceiro setor.

## **2.2 PRINCÍPIOS QUE REGEM UMA FUNDAÇÃO DE APOIO**

No artigo 3º da Lei 8.958/1994, foi estabelecido que ao receber verbas públicas, através de convênios, contratos, acordos ou ajustes, as fundações de apoio são obrigadas a prestar contas aos órgãos públicos financiadores e ao Tribunal de Contas da União, bem como submeter-se ao controle finalístico e de gestão pelo órgão máximo da Instituição Federal de Ensino.

Assim, Paes (2010) comenta que os princípios da administração pública também se aplicam a elas, “hão de ser observados os princípios da administração pública firmados na Constituição Federal de 1998, quais sejam, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. Ele também identifica outros princípios:

São aplicáveis às fundações de apoio, e também a todas as entidades do terceiro setor, [...] os princípios implícitos. São eles, o **princípio da finalidade**, quando a entidade só pode agir em consonância com aquilo que está, expressamente, no rol de suas finalidades; o **princípio da razoabilidade e da proporcionalidade**, quando os administradores devem ser razoáveis nos comportamentos que tenham, os quais devem ser proporcionais ao resultado da ação e ao resultado de uma associação ou fundação deve ser proporcional à conduta que se tenha (PAES, 2010, pg. 269) (grifo nosso).

## **2.3 FINALIDADE**

A finalidade de uma fundação de apoio a instituições de Ensino Superior como a própria Lei 8.958 esclarece em seu art. 1º é “de dar apoio a projetos de ensino, pesquisa e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, inclusive na gestão administrativa e financeira estritamente necessária à execução desses projetos”.

Doutrinariamente a sua finalidade é alcançar o desenvolvimento e o bem-estar social, através da produção, disseminação e aplicação de conhecimentos gerados pela ciência, tecnologia e educação.

## **2.4 AUDITORIA NAS FUNDAÇÕES DE APOIO**

A Lei 8.598/94 não expressa que as fundações de apoio têm de prestar contas ao TCU, apenas que suas prestações de contas sejam feitas diretamente aos órgãos públicos financiadores. Corroborando com esta Lei a Decisão de nº 230 de 1995, do Plenário do TCU que as dispensou de prestarem contas diretamente ao órgão. No entanto, em 2000, com a Decisão de nº 064, o Plenário do TCU determinou a 6ª Secretaria de Controles

Externos que fosse promovido estudos visando à análise da atuação das fundações de apoio junto às IFES, tendo como objetivo a realização de futuras auditorias pelo órgão, que teria como resultado a realização pelo TCU de 15 auditorias em fundações de apoio vinculadas a 13 IFES.

Em 2002, foi a primeira vez que o TCU determinou pela Decisão de nº 655 que fossem feitas análises para levantamentos efetuados pelos controles internos desse tipo de fundações. O resultado não foi muito favorável a elas, pois passaram a serem vistas como meio das IFES escaparem de fiscalizações, burlando a Lei 8.666 e outras. Todavia, essas instituições sempre foram suscetíveis às auditorias independentes, solicitadas pela iniciativa privada com a qual tenham parceria.

### **3 RESULTADOS**

Nesta seção é apresentado o estudo de caso. Primeiramente é feita a caracterização da fundação de apoio estudada. Em seguida, apresenta-se a descrição das atividades desenvolvidas pelos subsetores da gerência financeira, contas a pagar e contas a receber. Por fim é realizada uma análise relacionando o referencial teórico com o estudo prático, que é o foco desta pesquisa.

#### **3.1. CARACTERIZAÇÃO DA FUNDAÇÃO DE APOIO**

A fundação de apoio em estudo é uma entidade sem fins lucrativos, que gerencia financeiramente projetos na área de pesquisa, educação e extensão. Foi instituída há aproximadamente dez anos, com a assinatura do seu estatuto em dezembro de 2001. Sua localização se dá no município de Cuiabá-MT.

Trata-se de uma instituição que gerencia administrativamente recursos de terceiros. Tudo começa com a iniciativa de criar um projeto que vai beneficiar de alguma forma a área de educação ou pesquisa, ou até mesmo a captação de recursos para a melhoria de instalações voltadas a essas áreas. Esse projeto tem que ter um plano de trabalho que será apresentado aos órgãos financiadores, nos quais devem constar as metas, os objetivos, todas as fases inerentes a sua concepção, onde e como os recursos pleiteados serão empregados. Sendo aprovado o plano de trabalho, o recurso é concedido, mediante regras.

A origem dos recursos podem ser tanto oriundos da iniciativa pública quanto a privada. No caso de recursos públicos, as fundações de apoio são fiscalizadas pelo Ministério Público e outros órgãos fiscalizadores competentes.

No caso de recursos da iniciativa privada, há as auditorias independentes, para quem concedeu os recursos saber que os mesmos estão sendo aplicados conforme o plano de trabalho. Em decorrência desta fiscalização e por ser o departamento financeiro a entrada e saída dos recursos, foi neste departamento que o estudo de caso se desenvolveu.

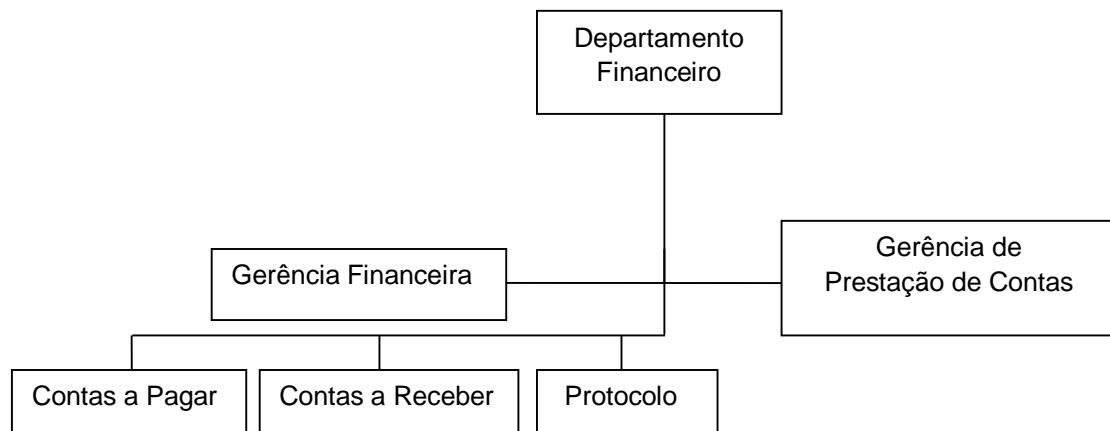
Os projetos gerenciados são como filiais da instituição, possuindo cada um sua própria conta corrente, plano de trabalho e características de acordo com o convênio ou contrato assinado, respectivamente, público ou privado e os objetivos a serem alcançados.

### **3.2. DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS**

Dado que o ambiente, objeto de estudo foi limitado para o levantamento de demais informações, sobre o controle interno, decidiu-se examinar somente as contas referentes à gerência financeira, relativas às contas a receber e às contas a pagar. Uma vez que a instituição é a responsável por administrar financeiramente os recursos dos projetos, sendo esses dois setores de extrema importância para uma boa gestão administrativa.

A coordenação geral do departamento financeiro tem montado manuais e está desenvolvendo o projeto de implantação de um sistema de controle interno,. Ela é composta de três setores. São eles: gerência de prestação de contas, setor de importação e gerência financeira. O controle a ser implantado será na gerência financeira em um primeiro momento. Esta é dividida em: contas a pagar (despesa); contas a receber (receita) e protocolo/arquivo. Como podemos visualizar através do gráfico do organograma abaixo.

Organograma do departamento financeiro da fundação de apoio estudada: Figura 1.



**Figura 1 – Organograma corporativo do departamento financeiro da fundação de apoio.**

Fonte: Elaborado pelos autores

Como se pode observar a departamentalização dos setores, imbricando possíveis atribuições de cada um.

Serão relatadas a seguir as atividades desenvolvidas pelos setores de contas a pagar e a receber da gerência financeira.

### **3.2.1. Contas a Receber: Receita**

As receitas dos projetos desenvolvidos e gerenciados pela fundação de apoio variam de acordo com cada projeto. Os projetos onde os recursos para o seu desenvolvimento são oriundos de entes públicos, como Ministério da Educação e Cultura - MEC, Fundação Universidade Federal de Mato Grosso - FUFMT, Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, são recebidos em forma de parcela. Para isso, são emitidas, pelo órgão financiador, notas fiscais para empenho e posteriormente, esses valores são creditados na conta específica de cada projeto.

Ao ser efetuado esse crédito, os entes não costumam comunicar o fato, ficando para os funcionários do setor, no primeiro momento do dia, verificar cada conta corrente para detectar os valores creditados, e se os mesmos correspondem a parcelas esperadas. Antes de dar baixa é verificado se o valor é mesmo oriundo no ente devedor. Após ser dado baixa no sistema gerencial, atualiza-se o saldo da conta de cada projeto para a movimentação operacional de suas atividades.

Quando os recursos do projeto não são oriundos de entes públicos e sim de parceria com entes privados, funciona da mesma forma. Diferenciando apenas em relação há empenhos, que neste caso não há e sim apenas uma programação de pagamento.

Já quando os recursos são de projetos desenvolvidos no âmbito acadêmico, onde as parcelas são na realidade mensalidade dos alunos, há toda uma peculiaridade. No primeiro momento, o coordenador do projeto envia os contratos dos alunos assinados para serem cadastrados e para a emissão de boletos. Em seguida, diariamente é verificada a conta corrente para a detecção de pagamento dos boletos e os mesmos são baixados, gerando assim, recurso para as despesas operacionais.

Há certos projetos onde a receita é mediante depósitos na conta específica do projeto ou recebidos pela coordenação do mesmo e enviado posteriormente os comprovantes para a fundação de apoio realizar a identificação da receita e lançar os valores em seu sistema interno. Ainda há a receita da própria fundação de apoio, esta é formada a partir de taxas cobradas pela administração financeira dos recursos de cada projeto para custear suas atividades operacionais.

Como foi mencionado anteriormente, cada projeto tem a sua conta específica, assim, quem faz essa solicitação de abertura junto ao banco é a gerência financeira, mais precisamente o contas a receber. Fica a cargo também deste a emissão de declaração de quitação de mensalidades, ou de recibos de recebimento de receitas dos projetos. Dessa forma, o contato com os coordenadores dos projetos se torna necessário para troca de informações a respeito das receitas disponíveis, receitas em aberto e informações sobre os pagamentos de alunos.

### **3.2.2. Contas a Pagar: Despesa**

As despesas também variam de um projeto para outro. Estando em conformidade com o seu plano de ação e objetivos a serem alcançados pelo projeto. Os processos para pagamento ao serem recebidos pelo protocolo são separados de acordo com o tipo de despesa, como pagamento de pessoas jurídicas, de pessoas físicas, diárias, e ainda se é prestação de contas de recurso, solicitado pelo coordenador do projeto para usar de acordo com as necessidades mais imediatas.

Atualmente duas pessoas operam no contas a pagar, ao iniciar o dia de trabalho, ambas separam os pagamentos programados para o dia. A ordem que os pagamentos serão processados é de acordo com a data de chegada e urgência.

O pagamento de pessoas físicas, é feito de acordo com o despacho do setor responsável por atestar se o mesmo deve ou não ser feito, no caso é quem gerencia administrativamente os projetos, Gerência de Projetos. São denominados “clientes”, no sistema operacional da fundação de apoio, e devem estar cadastrados no sistema operacional, contendo dados essenciais como: Programa de Integração Social - PIS, CPF, matrícula, dados bancários e a modalidade de pagamentos que o cliente está autorizado a receber.

Quanto aos pagamentos de pessoa jurídica, estes divergem do pagamento de pessoa física, que poderá ou não estar cadastrada no sistema. Ficando assim, a responsabilidade para pessoa que estiver efetuando o pagamento de informar os dados necessários para efetivar o procedimento. Diferentemente é o procedimento adotado para pessoa física, um pouco mais burocrático, pois será feito uma análise do documento fiscal antes do pagamento.

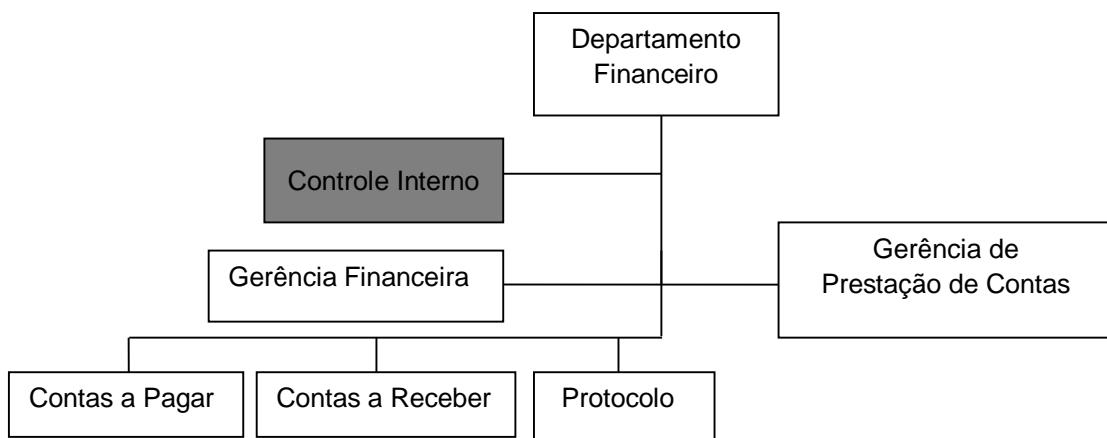
Quanto à prestação de contas de valores solicitados, pelo coordenador ou por pessoa por ele autorizada, para o pagamento de despesas imediatas do projeto, antes de ir para pagamento, passa pela Gerência de Prestação de Contas, onde é verificado se as

despesas ocorridas correspondem com o plano de trabalho do projeto, e se a documentação comprobatória apresentada é válida. Só após a avaliação do Setor de Prestação de Contas, é que vai para pagamento pelo setor de Gerência Financeira.

Para o pagamento de diárias, os procedimentos são os mesmos da pessoa física, tem de estar cadastrado no sistema da instituição e ter o despacho da Gerência de Projetos. O prazo para este pagamento foi estabelecido em dois dias úteis antes da viagem.

### 3.3. SUGESTÃO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Como o trabalho enfoca o departamento financeiro da fundação de apoio estudada, segue um organograma do departamento financeiro, como mostra a Figura 2.



**Figura 2 – Organograma corporativo de funções com o novo setor proposto.**

Fonte: Planejamento Corporativo da Empresa 2011.

Dentro da estrutura desse setor de controle interno, devem ser elaborados manuais de procedimentos, detalhando as novas atividades, dando ênfase aos controles contábeis oriundos do novo sistema. Serão determinadas com exatidão as funções de todos os envolvidos, direta ou indiretamente, no funcionamento do controle interno, com delegação de responsabilidades, segundo um programa de treinamento de pessoal.

O controle interno será composto, em um primeiro momento, de três colaboradores de confiança da gerência geral do departamento financeiro. O primeiro colaborador cuidará das conciliações, contábil e bancária, dos processos pagos em um software desenvolvidos para essa atividade. O objetivo central é obter no final, a informação e se os pagamentos feitos foram lançados contabilmente de forma correta e identificá-los na movimentação contábil, para assim, analisar esses dados juntamente com a coordenadora financeira e verificar as possíveis incongruências encontradas.

O segundo colaborador ficará responsável pela análise dos processos finalizados antes de serem arquivados, para assim, deixar a documentação pertencente ao processo

na ordem padronizada, e caso falte algum dado, informação ou até mesmo documento, buscar os meios necessários para providenciá-los, tendo como objetivo geral propiciar a gerência de prestação de contas uma maior agilidade, eficácia e eficiência na execução de suas atividades.

O terceiro colaborador, deve ter um maior grau de experiência nas rotinas da gerência financeira, pois será o responsável pela supervisão das atividades desenvolvidas pelos dois colaboradores. Além de desenvolver atividades relacionadas à aplicação de testes de controle nos outros setores e no seu, produzindo relatórios e informações para dar suporte à gestão da instituição, também responderá pelo setor junto à coordenadora financeira. Para que o controle interno funcione efetivamente de maneira eficiente e eficaz será realizada uma verificação por meio de auditoria interna no final de cada semestre.

Acredita-se que a proposta aqui levantada será de grande valor para tornar mais eficiente o sistema de controle interno da fundação de apoio, mesmo porque vários procedimentos já estão sendo testados juntamente com a implantação do software de conciliação contábil e bancária descritos anteriormente.

### **3.4 COMPARAÇÕES ENTRE A REFERÊNCIA TEÓRICA E OS DADOS OBTIDOS**

Enquanto os projetos executados eram de âmbito apenas da sua instituidora e havia poucos colaboradores, a administração controlava com certa facilidade todos os procedimentos internos. A partir dos novos convênios em parceria com órgãos públicos, do aumento da importância no fomento e desenvolvimento na área de pesquisas e educação no Estado de Mato Grosso, as dificuldades em gerir os recursos captados e prestar conta dos mesmos as convenientes começaram a aparecer e a necessidade de um sistema controle aumentou.

É imprescindível que o gestor, no caso da fundação de apoio, mais específico no setor estudado, siga um planejamento com segregação de funções, definindo responsabilidades para cada atividade e colaborador.

Faz-se necessário que ele siga manuais de procedimentos com normas e rotinas internas escritas; mantenha um acompanhamento das rotinas; receba relatórios tanto financeiro como contábil – cada operação realizada no contas a receber ou contas a pagar gera um lançamento contábil – atualizados e que refletem a realidade das operações realizadas na instituição.

É preciso ainda, realizar:

- a) Contagens físicas de títulos e comparações com os saldos das contas;

- b) Que o sistema de amarrasões seja eficiente, não permitindo que seja realizada alguma atividade ou operação sem autorização;
- c) Que o custo do controle vezes o benefício seja positivo;
- d) Que tenha o mínimo de informações possíveis sobre os resultados financeiros e exerça um controle interno efetivo sobre esses resultados;
- e) Não podendo esquecer também que até mesmo o controle tem suas limitações, por isso é necessário exercer as atividades de forma imparcial.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Do exposto nesta pesquisa, reconhece-se a importância que a implantação de um sistema de controle interno tem para as organizações, não só para o auxílio da gestão como para a credibilidade perante os clientes. No caso das fundações de apoio essa importância tem um nível diferenciado, pois gerencia recursos de terceiros em prol da sociedade. Assim, um sistema de controle interno passa a ser fundamental para a gestão e para a transparência perante os órgãos financiadores e a sociedade.

Os controles internos têm sua importância para a prevenção e detecção de fatores negativos, como erros e fraudes, para poder evitar que os mesmos interfiram no alcance dos objetivos traçados pela organização.

A implantação de um controle não consiste unicamente em reservar um espaço, alocar mão de obra e acompanhamento do desempenho dos funcionários, mas em realizar um planejamento, onde sejam definidos os objetivos, como, por exemplo, a criação de manuais com os procedimentos de execução de cada atividade desenvolvida na organização, mensuração do custo/benefício, a conscientização dos colaboradores, capacitação dos funcionários, além das definições de autoridade e responsabilidades.

Sugere-se que o setor de controle interno deva ser independente dos outros setores, tendo autonomia para a execução de suas atividades, respondendo apenas a direção máxima da instituição. Com isso, terá liberdade para emitir seus relatórios favoráveis ou não a outros setores. Tendo plena consciência de sua atuação dentro do ambiente organizacional seja para colaborar, propor mudanças operacionais que possibilite a eficiência, eficácia e economicidade da operacionalização das atividades.

A pesquisa possibilitou também a constatação de que este assunto não se esgota aqui, recomenda-se um estudo mais aprofundado sobre esta temática, com a elaboração de manuais de procedimentos para outras fundações de apoio e para as demais

organizações para melhorar o sistema de informação que auxilie na funcionalidade dos controles.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL, Ministério da Educação. **Fundações de apoio**. Disponível em: [http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12508&Itemid=1017](http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12508&Itemid=1017) Acesso em: 18/07/2011.
- BRASIL. **Código Civil Brasileiro**. Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
- CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento, e auditoria organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas Técnicas para o Trabalho Científico**: Explicitação das Normas da ABNT. 15 ed. Porto Alegre: s.n., 2011.
- GRAZZIOLI, Airton; RAFAEL, Edson José. **Fundações privadas**. São Paulo: Atlas, 2009.
- NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 7 ed. São Paulo: Forense, 2010.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **A Atuação do Tribunal de Contas da União e as Fundações de Apoio**. Brasília: 2004. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/noticias\\_arquivos/Historico\\_0.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/noticias_arquivos/Historico_0.pdf), acessado em 20/07/2011.