UM MODELO DE CONTROLE INTERNO PARA A GESTÃO DE PROJETOS EM FUNDAÇÕES DE APOIO

INTERNAL CONTROL MODEL FOR PROJECT MANAGEMENT IN SUPPORT FOUNDATIONS

VANESSA FONSECA DA SILVA MENDES
SCIENCE BUSINESS SOLUTIONS

RAFAEL RODRIGUES DA SILVA
INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO NORTE-IFRN

Comunicação:
O XIV SINGEP foi realizado em conjunto com a 14th Conferência Internacional do CIK (CYRUS Institute of Knowledge) e com a SPARK (Society for Promoting Academic Research and Knowledge), em formato híbrido, com sede presencial na UNINOVE - Universidade Nove de Julho, no Brasil.

UM MODELO DE CONTROLE INTERNO PARA A GESTÃO DE PROJETOS EM FUNDAÇÕES DE APOIO

Objetivo do estudo
Propor um modelo conceitual de controle interno para a gestão de projetos em fundações de apoio, articulando os cinco componentes do COSO (2013) às fases do ciclo de vida dos projetos e à literatura de governança de projetos.

Relevância/originalidade
A literatura sobre controle interno no setor público concentra-se em estudos empíricos, havendo escassez de modelos conceituais aplicáveis a fundações de apoio, organizações estratégicas para a ciência, tecnologia e inovação no Brasil, ainda pouco exploradas por essa perspectiva.

Metodologia/abordagem
Pesquisa conceitual, do tipo Modelo, fundamentada em Meredith (1993) e Jaakkola (2020), que articula o referencial COSO (2013) e a literatura de governança de projetos, apoiada na experiência profissional de um dos autores em fundações de apoio.

Principais resultados
Propõe-se o Modelo Conceitual de Controle Interno para a Gestão de Projetos em Fundações de Apoio (MCCI-GP), estruturado em quatro camadas interdependentes: ambiente de governança, ciclo de controle por fase do projeto, componentes transversais e monitoramento com melhoria contínua.

Contribuições teóricas/metodológicas
O modelo articula, de forma inovadora, os componentes do COSO (2013) às fases do ciclo de vida de projetos em fundações de apoio, contribuindo para a literatura de controle interno e de governança de projetos nesse contexto organizacional específico.

Contribuições sociais/para a gestão
Oferece às fundações de apoio uma estrutura de referência para formalizar matrizes de risco, padronizar relatórios gerenciais e definir indicadores de desempenho, fortalecendo a governança, a transparência e a accountability na gestão de recursos públicos e privados.

Palavras-chave: Controle interno, Gestão de projetos, Fundações de Apoio, Governança, COSO

INTERNAL CONTROL MODEL FOR PROJECT MANAGEMENT IN SUPPORT FOUNDATIONS

Study purpose
To propose a conceptual internal control model for project management in support foundations, articulating the five components of the COSO (2013) framework with project life-cycle phases and the project governance literature.

Relevance / originality
Literature on internal control in the public sector focuses on empirical studies, revealing a scarcity of conceptual models to support foundations and organizations strategic to science, technology, and innovation in Brazil, which remain underexplored from this perspective.

Methodology / approach
Conceptual research of the Model type, grounded in Meredith (1993) and Jaakkola (2020), articulating the COSO (2013) framework and the project governance literature, supported by one author's professional experience in support foundations.

Main results
The study proposes the Conceptual Internal Control Model for Project Management in Support Foundations (MCCI-GP), structured in four interdependent layers: governance environment, project-phase control cycle, cross-cutting components, and continuous monitoring and improvement.

Theoretical / methodological contributions
The model articulates, in an unprecedented way, the COSO (2013) components with project life-cycle phases in support foundations, contributing to the internal control and project governance literature within this specific organizational context.

Social / management contributions
It offers support foundations a reference framework for formalizing risk matrices, standardizing management reports, and defining performance indicators, strengthening governance, transparency, and accountability in managing public and private resources.

Keywords: Internal control, Project management, Support foundations, Governance, COSO

UM MODELO DE CONTROLE INTERNO PARA A GESTÃO DE PROJETOS EM FUNDAÇÕES DE APOIO

1 Introdução

As fundações de apoio são entidades de direito privado, sem fins lucrativos, instituídas com a finalidade de apoiar as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e demais Instituições Científicas, Tecnológicas e de Inovação (ICTs) na execução de atividades de ensino, pesquisa, extensão, inovação e desenvolvimento institucional. Essas organizações atuam como importantes instrumentos de integração entre a academia, o poder público e a iniciativa privada, viabilizando a gestão administrativa e financeira de projetos de interesse científico, tecnológico, educacional e social.

Além de administrar recursos e executar projetos, as fundações de apoio prestam serviços especializados voltados ao desenvolvimento científico, tecnológico e à inovação, promovendo a aproximação entre universidades, órgãos governamentais, agências de fomento, empresas e a sociedade. Essa atuação favorece a transferência de conhecimento, a captação de recursos e a implementação de soluções voltadas ao desenvolvimento econômico e social.

Nesse contexto, as fundações desempenham papel estratégico ao conferir maior agilidade e flexibilidade à gestão de projetos, respeitando os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e transparência. Sua atuação possibilita que as instituições apoiadas ampliem sua capacidade de executar programas, projetos e ações de interesse público, contribuindo para o fortalecimento da produção científica, da inovação tecnológica, da formação de recursos humanos e da prestação de serviços à comunidade.

Dessa forma, as fundações de apoio consolidam-se como mecanismos essenciais para a articulação entre as IFES, os órgãos governamentais, as agências de fomento, o setor produtivo e a sociedade, potencializando a execução de projetos estratégicos e promovendo o desenvolvimento científico, tecnológico, econômico e social do país.

No âmbito das fundações de apoio, a gestão de projetos caracteriza-se pela complexidade organizacional, administrativa e normativa, decorrente da diversidade de áreas alcançadas, das múltiplas partes interessadas e da necessidade de conciliar eficiência operacional com rigorosos mecanismos de governança e conformidade. As fundações de apoio administram simultaneamente projetos de ensino, pesquisa, extensão, inovação e desenvolvimento institucional, financiados por diferentes agentes públicos e privados, cada qual submetido a requisitos específicos de execução, acompanhamento e prestação de contas.

No tocante a diversidade, implica diretamente na necessidade de gerenciamento integrado de recursos financeiros, patrimoniais, humanos e tecnológicos, além da observância de um amplo arcabouço legal e normativo. A execução dos projetos demanda constante articulação entre coordenadores, pesquisadores, equipes administrativas, instituições apoiadas, agências de fomento, órgãos de controle, fornecedores e demais parceiros institucionais, formando uma rede de relacionamentos que amplia a complexidade da tomada de decisão e da coordenação das atividades.

Sob a perspectiva operacional, o ciclo de vida de um projeto envolve processos interdependentes que abrangem desde a prospecção de oportunidades e formalização de instrumentos jurídicos até a execução financeira, contratação de bens e serviços, gestão de bolsas, acompanhamento físico-financeiro, monitoramento de indicadores, prestação de contas e encerramento do projeto. Cada uma dessas etapas está sujeita a riscos operacionais, financeiros, legais, reputacionais e de conformidade, exigindo controles internos capazes de assegurar a regularidade dos procedimentos e a adequada aplicação dos recursos.

Além disso, as fundações de apoio são continuamente demandadas a conciliar agilidade administrativa, importante para o desenvolvimento das atividades de pesquisa, inovação e

extensão, com elevados padrões de transparência, *accountability* e controle, impostos pela legislação e pelos órgãos de fiscalização. Esse cenário evidencia a necessidade de modelos de gestão capazes de integrar planejamento estratégico, gestão por processos, gestão de riscos, controles internos e monitoramento de desempenho, promovendo maior eficiência, segurança jurídica e confiabilidade na gestão dos projetos.

Face ao exposto, este trabalho objetiva propor um modelo de controle interno para a gestão de projetos em fundações de apoio. Metodologicamente, o estudo insere-se no campo da pesquisa conceitual, caracterizado como um modelo/*framework* conceitual, em consonância com as abordagens de construção teórica por métodos conceituais discutidas por Meredith (1993) e com a tipologia de artigos conceituais do tipo Modelo sistematizada por Jaakkola (2020). Cabe ressaltar que a produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no setor público brasileiro, embora crescente, concentra-se predominantemente em pesquisas empíricas de natureza descritiva, havendo escassez de estudos de natureza conceitual voltados à proposição de modelos aplicáveis a contextos organizacionais específicos, como o das fundações de apoio (Beuren & Zonatto, 2014).

Nesse contexto, fortalecer os mecanismos de controle interno deixa de representar apenas uma exigência de conformidade normativa para assumir uma função estratégica, contribuindo para a prevenção de riscos, o aprimoramento da governança, a melhoria contínua dos processos e a geração de valor para as instituições apoiadas e para a sociedade.

O artigo está estruturado em quatro seções, além desta introdução. A Seção 2 apresenta o referencial teórico que fundamenta o modelo proposto, contemplando a natureza jurídica e institucional das fundações de apoio, os fundamentos da governança, da *accountability* e da transparência aplicáveis ao terceiro setor, o modelo COSO de controle interno, as evidências empíricas sobre controle interno em instituições de ensino superior e fundações de apoio, e a literatura de governança de projetos. A Seção 3 apresenta o modelo conceitual de controle interno proposto para a gestão de projetos em fundações de apoio, detalhando suas camadas, seus mecanismos operacionais e suas contribuições e limites. Por fim, a Seção 4 apresenta as considerações finais do estudo, sintetizando suas contribuições teóricas e práticas e indicando direções para pesquisas futuras.

2. Referencial Teórico

2.1 Fundações de Apoio

As Fundações de Apoio às IFES nasceram na década de 70, em sua grande maioria. Na época, a administração pública buscava superar o engessamento financeiro e burocrático, onde pudessem garantir às IFES maior agilidade e flexibilidade no gerenciamento de projetos, como também ampliar a interlocução com as empresas privadas. Assim, as fundações nasceram sob o amparo do Código Civil como pessoas jurídicas de direito privado e criadas mediante a aprovação do Ministério Público do seu Estado sede, e a quem compete velar por elas, conforme disposto nos artigos 44 e 66 do Código Civil (Protetti & Vaidergorn, 2011).

A nomenclatura “fundações de apoio” foi consolidada no ano de 1994, pela Lei nº 8.958/94, em que sua principal finalidade é apoiar as atividades das IFES, atuando como instrumentos de fomento ao ensino, à pesquisa e à extensão, bem como de facilitação do processo de interação com empresa privada. A operacionalização dessa foi posteriormente disciplinada pelo Decreto nº 7.423/2010, que condicionou a atuação das fundações de apoio ao prévio registro e credenciamento junto aos Ministérios da Educação e da Ciência, Tecnologia e Inovação, delimitando as modalidades de projetos passíveis de apoio, a saber: ensino, pesquisa, extensão e desenvolvimento institucional, científico e tecnológico. Também foram

estabelecidos limites para atuação em obras de infraestrutura, gestão de bolsas e contratação de bens e serviços (Protetti & Vaidergorn, 2011).

A partir da promulgação do Marco Legal da Ciência, Tecnologia e Inovação (Lei nº 13.243/2016), que alterou dispositivos da Lei da Inovação (Lei nº 10.973/2004) e da própria Lei nº 8.958/1994, o papel das fundações de apoio foi ampliado para além da administração de projetos de ensino e pesquisa, passando a compreender também o apoio à concessão de bolsas de estímulo à inovação, à gestão de parques e polos tecnológicos, e à intermediação de parcerias entre ICTs e o setor produtivo. Ribeiro (2022) destaca que essa ampliação de atribuições intensificou a complexidade jurídica das relações estabelecidas pelas fundações de apoio, que passaram a atuar simultaneamente em arranjos de triangulação, intermediação e captação direta de recursos junto a instituições apoiadas, agências de fomento e terceiros, cada qual sujeito a um regime jurídico próprio.

Essa configuração jurídico-institucional híbrida, ou seja, entidades de direito privado que administram recursos majoritariamente públicos, é apontada pela literatura como fonte de tensões entre a lógica de agilidade que justificou a própria criação das fundações de apoio e os princípios de legalidade, impessoalidade e controle que regem a Administração Pública (Alves & Azevedo, 2007). A tensão entre o interesse público das atividades financiadas e a natureza privada da entidade executora impõe às fundações de apoio o desafio permanente de conciliar flexibilidade operacional com prestação de contas e conformidade normativa, o que reforça a centralidade do controle interno como mecanismo de mediação entre esses dois polos (Alves & Azevedo, 2007).

Em razão desse arranjo, as fundações de apoio consolidaram-se como elo operacional relevante para o financiamento e a execução da pesquisa aplicada no Brasil, articulando instituições apoiadas, agências de fomento e parceiros privados em uma rede de relações que se estende pelas diferentes regiões do país. Essa relevância, contudo, é acompanhada de exigências crescentes de governança institucional, *accountability* e de controle interno, tema explorado nas subseções seguintes.

2.2 Governança institucional, accountability e transparência no terceiro setor

A governança, no âmbito das organizações públicas e das entidades a elas vinculadas, pode ser compreendida como o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle utilizados para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (Matias-Pereira, 2010). Aplicado às fundações de apoio, esse conceito assume relevância adicional, pois, embora regidas pelo direito privado, essas entidades administram recursos públicos e privados destinados a finalidades de interesse coletivo, encontrando-se sujeitas à fiscalização de múltiplos atores, tais como: instituições apoiadas, agências de fomento, órgãos de controle externo e a própria sociedade (Oliveira, Marques, & Penha, 2018).

Nesse cenário, a *accountability* constitui elemento estruturante da governança nas organizações do terceiro setor, na medida em que a delegação de recursos por parte de financiadores gera, como contrapartida, a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos (Tondolo *et al.*, 2016). A transparência, por sua vez, é compreendida como dimensão multifacetada, que abrange desde o atendimento a aspectos legais até a disponibilização de informações sobre a gestão e os resultados alcançados, sendo condição indispensável à legitimidade das fundações de apoio perante seus públicos de interesse (Tondolo *et al.*, 2016). A ausência de mecanismos consolidados de controle interno e a baixa sistematização das rotinas de prestação de contas figuram, historicamente, entre os principais fatores de fragilização da *accountability* nessas organizações (Gonçalves *et al.*, 2019).

Do ponto de vista teórico, a necessidade de mecanismos de controle e de prestação de contas nas organizações, inclusive nas fundações de apoio, encontra fundamento na teoria da agência, segundo a qual a separação entre a origem dos recursos e sua gestão cotidiana gera assimetrias de informação e conflitos de interesse entre principal e agente, tornando necessários mecanismos contratuais e de monitoramento capazes de alinhar o comportamento do agente aos interesses do principal (Jensen & Meckling, 1976). Nas fundações de apoio, o financiador (agência de fomento, instituição apoiada ou parceiro privado) assume o papel de principal, ao passo que a fundação e os coordenadores de projeto atuam como agentes responsáveis pela boa aplicação dos recursos delegados, o que evidencia a pertinência analítica da teoria da agência para explicar a necessidade de controles internos robustos nesse tipo de organização.

De forma complementar, a teoria dos *stakeholders* (Freeman, 1984) amplia essa perspectiva ao reconhecer que a *accountability* das fundações de apoio não se limita à relação com o financiador direto, estendendo-se a um conjunto mais amplo de partes interessadas, como pesquisadores, órgãos de controle, sociedade e as próprias instituições apoiadas; cujos interesses, ainda que divergentes, devem ser considerados na estruturação dos mecanismos de governança e controle.

2.3 Controle interno e o modelo COSO

O controle interno é definido como um processo conduzido pela administração e pelos demais agentes da organização, desenhado para prover segurança razoável quanto ao alcance de objetivos relacionados à eficácia e eficiência operacional, à confiabilidade dos relatórios e ao cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis (COSO, 2013). O modelo estruturado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) consolidou-se como o principal referencial teórico-metodológico para a concepção de sistemas de controle interno, tanto no setor privado quanto no setor público, organizando-se em cinco componentes inter-relacionados: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento (COSO, 2013).

Estudos têm demonstrado que os cinco componentes do modelo COSO contribuem de forma consistente para o fortalecimento do controle interno em organizações públicas, ao evidenciarem pontos fortes e fragilidades na estrutura de controle vigente. Contudo, a literatura também aponta lacunas relevantes, sobretudo na aplicação prática do referencial e na carência de instrumentos padronizados de avaliação, o que reforça a necessidade de modelos que traduzam os princípios do COSO em rotinas e indicadores operacionais adequados a cada tipo de organização, como as fundações de apoio (Beuren & Zonatto, 2014).

O modelo COSO, originalmente publicado em 1992, foi revisado em 2013 para incorporar de forma mais explícita a relação entre os componentes de controle e os princípios que os operacionalizam, mantendo, contudo, a estrutura conceitual dos cinco componentes inter-relacionados (COSO, 2013). Complementarmente ao modelo, a estruturação de responsabilidades entre os diferentes agentes envolvidos no controle interno tem sido orientada, na literatura e na prática internacional de auditoria, pelo modelo das três linhas, atualizado pelo *Institute of Internal Auditors* em 2020, que distingue as funções de gestão operacional (primeira linha), de gestão de riscos e conformidade (segunda linha) e de auditoria interna independente (terceira linha) (IIA, 2020). A aplicação combinada desses dois referenciais oferece uma base teórico-metodológica robusta para a estruturação de sistemas de controle interno em organizações como as fundações de apoio, nas quais a unidade de controle interno, os coordenadores de projeto e a alta administração desempenham papéis distintos, mas complementares, na gestão de riscos e na garantia de conformidade.

2.4 Controle interno em IFES e fundações de apoio

No âmbito das IFES, pesquisas indicam que a estruturação do controle interno ainda é heterogênea e, em muitos casos, incipiente. Estudo censitário realizado junto às universidades federais brasileiras identificou que mais da metade das instituições pesquisadas não atribuía formalmente a responsabilidade pelo controle interno a um setor específico, evidenciando lacunas na definição de papéis e na sistematização de rotinas de controle (Melo & Leitão, 2021). Resultado semelhante foi verificado por Oliveira *et al.* (2018) ao constatarem que, entre as fundações de apoio associadas ao Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica (CONFIES), pouco mais da metade possuía órgão de controle interno formalmente instituído, e que o conhecimento dos procedimentos de controle pelos colaboradores decorria majoritariamente da prática cotidiana, e não da existência de manuais ou normativos formalizados.

Estudo conduzido junto a fundações de amparo à pesquisa vinculadas a uma universidade federal identificou variações relevantes na estrutura e no funcionamento dos respectivos sistemas de controle interno, reforçando a heterogeneidade das práticas adotadas mesmo entre fundações de apoio inseridas em contextos institucionais semelhantes (Azevedo, Ensslin, & Reina, 2010). Na mesma direção, a análise de relatórios de prestação de contas de projetos de pesquisa financiados por agência de fomento identificou não conformidades associadas à fragilidade dos mecanismos de controle interno adotados pela fundação de apoio responsável pela gestão dos recursos (Gonçalves *et al.*, 2019). No campo da auditoria interna, estudo realizado com a alta administração de universidades públicas federais brasileiras evidenciou que essa função é percebida como relevante para o fortalecimento da governança pública, mas ainda enfrenta desafios relacionados à sua independência funcional e à efetiva utilização de seus achados pelos gestores (Pinheiro & Oliva, 2020).

Tais evidências convergem para um diagnóstico recorrente na literatura: a despeito da relevância estratégica atribuída ao controle interno nas instituições de ensino superior e nas fundações de apoio, sua operacionalização ainda carece de sistematização, de indicadores de desempenho consolidados e, sobretudo, de modelos conceituais capazes de orientar a estruturação de rotinas de controle alinhadas às particularidades da gestão de projetos nessas organizações, lacuna que o presente trabalho busca contribuir para preencher.

Esse quadro de heterogeneidade corrobora a literatura sobre controle interno no setor público brasileiro, que se concentra em diagnósticos empíricos pontuais e carece de modelos de maturidade e *frameworks* conceituais capazes de orientar sistematicamente a evolução desses sistemas de controle (Beuren & Zonatto, 2014). Essa lacuna é particularmente relevante para as fundações de apoio, que, por operarem sob a lógica da gestão de múltiplos projetos concorrentes, demandam modelos de controle interno capazes de articular os princípios gerais do COSO (2013) às especificidades do ciclo de vida de projetos, tema que a literatura de governança de projetos, discutida na subseção seguinte, começa a explorar.

2.5 Governança e controle na gestão de projetos

Na literatura de gestão de projetos, a governança é compreendida como o sistema de valores, responsabilidades, processos e políticas que permite aos projetos atingirem os objetivos organizacionais, promovendo o equilíbrio entre os interesses das partes envolvidas (Müller *et al.*, 2015). A governança de projetos deve equilibrar controle e confiança na gestão dos riscos, em que mecanismos excessivamente rígidos de controle podem comprometer a agilidade necessária à execução dos projetos, ao passo que a ausência de controles adequados amplia a exposição a riscos operacionais e financeiros (Zwikael & Smyrk, 2015). Nesse sentido, a efetividade da governança de projetos depende da existência de facilitadores organizacionais,

de natureza regulativa, normativa e cultural-cognitiva, capazes de sustentar, simultaneamente, o controle e a flexibilidade exigidos pela natureza temporária dos projetos (Müller *et al.*, 2015).

No contexto brasileiro, pesquisa recente identificou associação positiva entre a adoção de práticas de governança e o desempenho de projetos, reforçando a relevância de estruturas formais de controle, comunicação e definição de papéis para o sucesso da gestão de projetos em diferentes tipos de organização (Silva *et al.*, 2023). Tais contribuições reforçam a pertinência de se articularem os princípios da governança de projetos aos componentes do modelo COSO na proposição de um modelo de controle interno específico para a gestão de projetos em fundações de apoio, uma vez que essas organizações operam simultaneamente sob a lógica da gestão por projetos, com múltiplos projetos concorrentes, temporários e com partes interessadas distintas, e sob exigências de conformidade próprias de entidades que administram recursos públicos e privados.

Do ponto de vista teórico, a literatura de governança de projetos organiza-se em duas correntes relativamente distintas: uma que trata a governança como estrutura externa ao projeto, vinculada à governança corporativa e aos mecanismos de controle da organização permanente sobre seus projetos. E outra que a concebe como um conjunto de mecanismos internos ao próprio projeto, voltados à coordenação entre patrocinadores, gerentes e demais partes envolvidas (Ahola *et al*., 2014). Essa distinção é relevante para o modelo proposto neste artigo, que busca articular justamente esses dois níveis de análise: o ambiente de governança institucional da fundação de apoio (nível organizacional) e os mecanismos de controle aplicados a cada fase do ciclo de vida dos projetos (nível do projeto individual). Nessa mesma direção, Biesenthal e Wilden (2014) argumentam que a governança de projetos deve ser compreendida como um fenômeno multinível, que conecta a governança corporativa, a governança de portfólios e programas, e a governança de projetos individuais, ressaltando a necessidade de mecanismos de controle capazes de operar de forma consistente entre esses diferentes níveis, o que reforça a pertinência de um modelo de controle interno estruturado em camadas, como o proposto na Seção 3 deste artigo.

3 Um modelo de controle interno para a gestão de projetos em fundações de apoio

O modelo conceitual proposto neste trabalho articula os cinco componentes do referencial COSO (2013) (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento) às fases do ciclo de vida de projetos em fundações de apoio e à literatura de governança de projetos (Müller *et al.*, 2015; Zwikael & Smyrk, 2015). Sua construção apoiou-se, ainda, na experiência profissional de um dos autores, com 18 anos de atuação na área de controle interno e prestação de contas em fundações de apoio vinculadas a IFES, cuja vivência prática subsidiou a identificação dos macroprocessos característicos desse tipo de organização. Os macroprocessos identificados a partir dessa experiência foram sistematizados e reorganizados segundo a lógica das fases do ciclo de vida de um projeto, de modo a resultar em um modelo aplicável a fundações de apoio de diferentes portes e estruturas, e não apenas à experiência específica que lhe serviu de referência empírica.

Denominado Modelo Conceitual de Controle Interno para a Gestão de Projetos em Fundações de Apoio, doravante identificado pela sigla MCCI-GP, o modelo proposto organiza-se em quatro camadas interdependentes, representadas na Figura 1: (i) o ambiente de governança, que constitui a base estrutural e normativa do modelo; (ii) o ciclo de controle por fase do projeto, que representa a dinâmica operacional da gestão de projetos; (iii) os componentes transversais de controle, que perpassam todas as fases do ciclo de vida do projeto; e (iv) o monitoramento e a melhoria contínua, que retroalimentam o ambiente de governança a partir dos resultados observados.

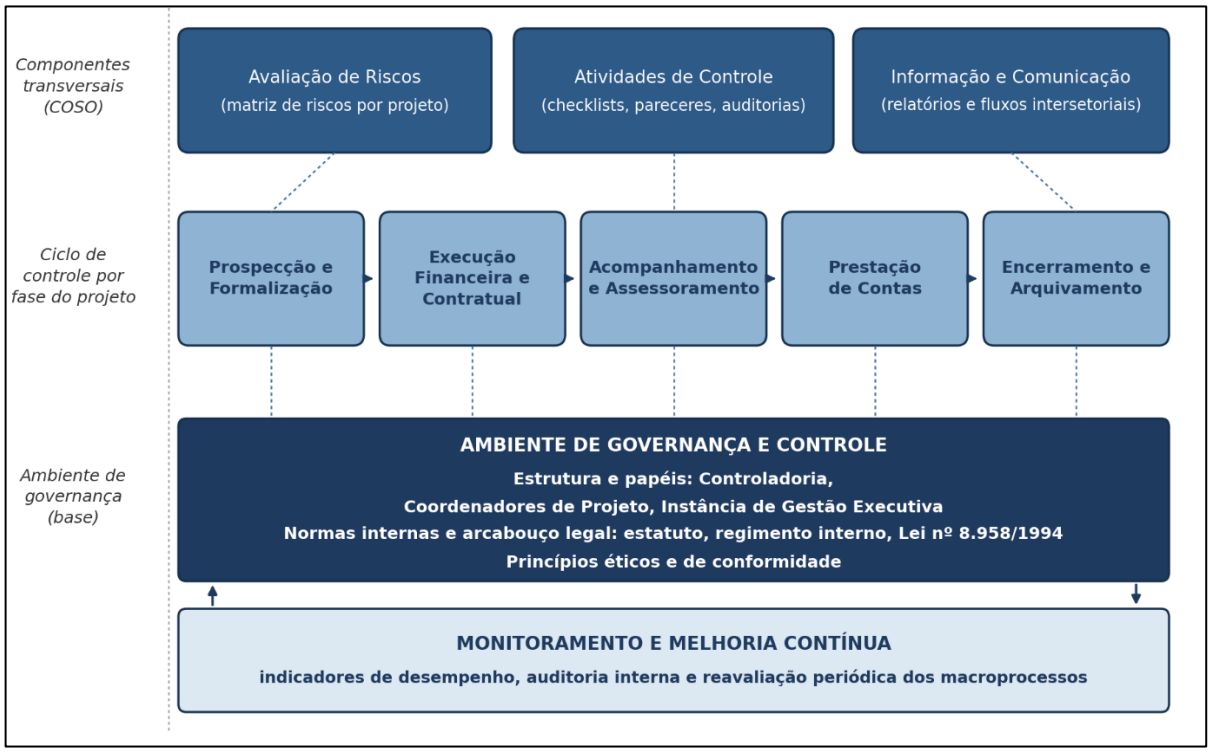


Figura 1 – Modelo Conceitual de Controle Interno para a Gestão de Projetos em Fundações de Apoio (MCCI-GP)
Fonte: elaborado pelos autores (2026)

A primeira camada — ambiente de governança e controle — corresponde ao componente "ambiente de controle" do modelo COSO (2013) e reúne os elementos estruturais que sustentam todo o sistema: a definição formal de papéis e responsabilidades entre a controladoria, os coordenadores de projeto e a instância de gestão executiva da fundação; o arcabouço normativo aplicável, composto pelo estatuto, pelo regimento interno e pela legislação específica das fundações de apoio (Lei nº 8.958/1994); e os princípios éticos e de conformidade que orientam a atuação dos agentes envolvidos. Esse ambiente institucional é a condição de possibilidade para que as demais camadas do modelo operem de forma efetiva.

A segunda camada — ciclo de controle por fase do projeto — representa a aplicação de mecanismos de controle ao longo de cinco fases operacionais: (a) prospecção e formalização, que compreende a análise prévia de aderência do projeto ao objeto social da fundação e a formalização dos instrumentos jurídicos; (b) execução financeira e contratual, que envolve a análise e a validação de despesas, notas fiscais e documentos comprobatórios em conformidade com o plano de trabalho aprovado; (c) acompanhamento e assessoramento, no qual a controladoria presta orientação técnica contínua aos coordenadores de projeto; (d) prestação de contas, que corresponde à elaboração, à validação e ao encaminhamento das prestações de contas às entidades concedentes e financiadoras; e (e) encerramento e arquivamento, que abrange a organização do acervo documental e o atendimento a diligências e auditorias de órgãos de controle externo. Essa estrutura em fases dialoga diretamente com os macroprocessos de Auditoria Interna, Análise e Controle de Despesas dos Projetos, Prestação de Contas de Projetos, e Arquivamento e Atendimento a Órgãos de Controle identificados na análise documental que fundamentou este estudo.

A terceira camada — componentes transversais de controle — corresponde à integração dos componentes "avaliação de riscos", "atividades de controle" e "informação e comunicação" do modelo COSO (2013), aplicados de forma contínua a todas as fases do ciclo de vida do projeto, e não apenas a uma etapa específica. A avaliação de riscos operacionaliza-se por meio

de uma matriz de riscos atualizada periodicamente para cada projeto; as atividades de controle materializam-se em checklists de conformidade documental, pareceres técnicos e auditorias internas por amostragem; e a informação e comunicação concretizam-se em relatórios gerenciais padronizados e em rotinas formais de comunicação entre a controladoria, os setores de projetos, contabilidade e jurídico da fundação.

A quarta camada — monitoramento e melhoria contínua — fecha o ciclo do modelo ao acompanhar, por meio de indicadores de desempenho e de auditorias internas periódicas, a efetividade dos controles implementados nas demais camadas, retroalimentando o ambiente de governança com subsídios para a atualização de normativos, a reestruturação de processos e a correção de não conformidades identificadas. Essa retroalimentação constitui o mecanismo pelo qual o modelo evolui de uma lógica de conformidade pontual para uma lógica de melhoria contínua da gestão de projetos, alinhada aos preceitos da governança de projetos discutidos na Seção 2.5 (Müller *et al.*, 2015; Silva *et al.*, 2023).

O Quadro 1 sistematiza a operacionalização de cada componente do modelo COSO (2013) no contexto da gestão de projetos em fundações de apoio, indicando o objetivo perseguido, os mecanismos de controle propostos e os indicadores de monitoramento sugeridos para cada componente, de modo a subsidiar a aplicação prática do modelo conceitual.

Componente do COSO	Objetivo no contexto da gestão de projetos	Mecanismos de controle propostos	Indicadores de monitoramento sugeridos
Ambiente de Controle	Estabelecer a estrutura, os papéis e os princípios éticos que sustentam a atuação da controladoria e dos coordenadores de projeto.	Regimento interno e normativos da fundação; definição formal de competências da controladoria; código de conduta e conformidade.	Existência de normativo formal de controle interno; percentual de colaboradores com conhecimento formalizado (manual) das rotinas de controle.
Avaliação de Riscos	Identificar e classificar riscos operacionais, financeiros, legais e reputacionais associados a cada projeto e a cada fase do seu ciclo de vida.	Matriz de riscos por projeto, atualizada nas fases de prospecção, execução e prestação de contas.	Número de riscos identificados e mitigados; frequência de atualização da matriz de riscos.
Atividades de Controle	Assegurar a conformidade da execução financeira e contratual dos projetos com a legislação e com os instrumentos jurídicos firmados.	Checklists de conformidade documental; pareceres técnicos prévios; auditorias internas por amostragem; segregação de funções.	Número de auditorias realizadas/previstas; percentual de conformidades apuradas; prazo médio de emissão de pareceres.
Informação e Comunicação	Garantir o fluxo tempestivo de informações entre a controladoria, os coordenadores de projeto e a gestão executiva.	Relatórios gerenciais padronizados; rotinas formais de comunicação intersetorial; canais de orientação aos coordenadores de projeto.	Número de relatórios emitidos no prazo; nível de satisfação dos usuários internos com o suporte técnico recebido.
Monitoramento	Acompanhar continuamente a efetividade dos controles implementados e promover sua melhoria ao longo do ciclo de vida dos projetos.	Indicadores de desempenho por macroprocesso; reavaliação periódica de rotinas; planos de ação corretivos.	Percentual de recomendações de auditoria implementadas; tempo médio de resposta a diligências de órgãos de controle.

Quadro 1 – Componentes do modelo COSO aplicados à gestão de projetos em fundações de apoio
Fonte: elaborado pelos autores (2026)

O modelo conceitual proposto contribui para a literatura de controle interno e de governança de projetos ao articular, de forma inédita, os componentes do COSO (2013) às fases específicas do ciclo de vida de projetos em fundações de apoio, organizações que, a despeito de sua relevância para o sistema nacional de ciência, tecnologia e inovação, permanecem pouco exploradas pela literatura conceitual sobre controle interno (Beuren & Zonatto, 2014). Do ponto de vista prático, o modelo oferece às fundações de apoio uma estrutura de referência para a formalização de matrizes de risco, para a padronização de relatórios gerenciais e para a definição de indicadores de desempenho, lacunas recorrentemente apontadas em diagnósticos institucionais dessa natureza, a exemplo do caso documental que fundamentou a construção deste modelo.

Como limitação, reconhece-se que o modelo foi construído a partir da sistematização da literatura e da análise documental de um único caso ilustrativo, o que caracteriza este estudo como uma pesquisa de natureza conceitual, nos termos discutidos por Meredith (1993) e por Jaakkola (2020). Recomenda-se, para trabalhos futuros, a validação empírica do modelo proposto junto a um conjunto mais amplo de fundações de apoio, com vistas a avaliar sua aplicabilidade e sua contribuição efetiva para o fortalecimento da governança e do controle interno na gestão de projetos dessas organizações.

4 Considerações Finais

A complexidade inerente à gestão de projetos no âmbito das fundações de apoio — caracterizada pela diversidade de objetos, fontes de financiamento, instrumentos jurídicos, partes interessadas e exigências regulatórias — evidencia a necessidade de mecanismos de controle interno capazes de acompanhar as particularidades presentes em todo o ciclo de vida dos projetos. Foi essa constatação que orientou a proposição do modelo MCCI-GP, modelo que articula os componentes transversais do COSO (2013) às fases do ciclo de controle, ancorando-os em um ambiente de governança e submetendo-os a um processo contínuo de monitoramento e melhoria. Com isso, buscou-se demonstrar que a efetividade dos controles não deve se limitar à verificação da conformidade dos atos praticados ou à identificação de inconsistências após sua ocorrência, mas incorporar uma perspectiva preditiva, preventiva e orientada pelos objetivos estratégicos da fundação.

Ao inserir os controles internos no âmbito estratégico, o modelo proposto os constitui como instrumentos de apoio à governança e à tomada de decisão, capazes de fornecer à alta gestão informações sobre riscos, eficiência dos processos, cumprimento de objetivos e adequada utilização dos recursos administrados. Essa perspectiva amplia a função tradicionalmente atribuída ao controle, aproximando-o do planejamento estratégico e permitindo sua atuação na prevenção de fatos que possam comprometer os resultados dos projetos e, por extensão, os objetivos da própria organização.

Essa efetividade, contudo, não decorre da simples existência de procedimentos e mecanismos de controle, depende de um processo sistemático de monitoramento, capaz de avaliar continuamente sua adequação e funcionamento. É por isso que o MCCI-GP trata o monitoramento não como etapa posterior à execução, mas como camada transversal a todo o ciclo de controle, sustentada por indicadores de desempenho, matrizes de risco, instrumentos de acompanhamento físico-financeiro, registros de não conformidades e mecanismos de acompanhamento de recomendações. Essa retroalimentação favorece o aprendizado organizacional, permitindo que os resultados obtidos orientem a revisão de procedimentos, controles e critérios de gestão aplicáveis a projetos futuros.

Nesse sentido, o fortalecimento dos controles internos nas fundações de apoio demanda uma abordagem integrada entre governança, planejamento, gestão de riscos, gestão por processos e monitoramento, exatamente a lógica que o modelo proposto busca sistematizar.

Mais do que uma estrutura destinada exclusivamente à fiscalização ou à conformidade, nesta proposta, o controle interno assume papel estratégico na gestão de projetos, contribuindo para a eficiência operacional, a transparência, a mitigação de riscos e o alcance dos resultados institucionais.

Como principal limitação, o modelo constitui uma proposição teórica ainda não submetida à validação empírica, o que restringe conclusões sobre sua aplicabilidade em diferentes contextos organizacionais. Para pesquisas futuras, recomenda-se a aplicação e o teste do modelo em fundações de apoio de perfis distintos, a construção de instrumentos capazes de avaliar o nível de maturidade dos controles propostos e o desenvolvimento de indicadores que permitam mensurar, de forma mais precisa, a integração entre riscos, processos e objetivos estratégicos. Tais investigações podem contribuir tanto para o avanço da literatura sobre controle interno no setor público quanto para o aprimoramento das práticas de gestão adotadas pelas fundações de apoio.

Referências

Ahola, T., Ruuska, I., Artto, K., & Kujala, J. (2014). What is project governance and what are its origins? *International Journal of Project Management, 32*(8), 1321–1332. https://doi.org/10.1016/j.ijproman.2013.09.005.

Alves, A. M. S., & Azevedo, M. L. N. (2007). Fundação de apoio à universidade: uma discussão sobre o conflito entre o público e o terceiro setor. *Atos de Pesquisa em Educação, 2*(3), 486–507.

Azevedo, N. K., Ensslin, S. R., & Reina, D. R. M. (2010). Controle interno e as fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do controle interno nas fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. *Enfoque: Reflexão Contábil, 29*(3), 34–45.

Beuren, I. M., & Zonatto, V. C. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública, 48*(5), 1135–1163. https://doi.org/10.1590/0034-76121527.

Biesenthal, C., & Wilden, R. (2014). Multi-level project governance: Trends and opportunities. *International Journal of Project Management, 32*(8), 1291–1308.

COSO — Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary.* COSO.

Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach.* Pitman.

Gonçalves, R. S., Gonçalves, A. O., Marques, Á. B., & 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*, 1–17.

IIA — Institute of Internal Auditors. (2020). *The IIA's three lines model: An update of the three lines of defense.* IIA.

Jaakkola, E. (2020). Designing conceptual articles: Four approaches. *AMS Review, 10*, 18–26. https://doi.org/10.1007/s13162-020-00161-0.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics, 3*(4), 305–360.

Matias-Pereira, J. (2010). A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social, 2*(1), 109–134.

Melo, M. S., & Leitão, C. R. S. (2021). Características do controle interno nas universidades federais brasileiras. *Revista Gestão Universitária na América Latina – GUAL, 14*(1), 224–244. https://doi.org/10.5007/1983-4535.2021.e74526.

Meredith, J. (1993). Theory building through conceptual methods. *International Journal of Operations & Production Management, 13*(5), 3–11. https://doi.org/10.1108/01443579310028120.

Müller, R., Pemsel, S., & Shao, J. (2015). Organizational enablers for project governance and governmentality in project-based organizations. *International Journal of Project Management, 33*(4), 839–851.

Oliveira, S. L. B., Marques, M. A. N. C., & Penha, R. S. (2018). Controle interno na percepção dos gestores: estudo nas fundações de apoio às instituições federais de ensino superior do Brasil. *Revista Científica Hermes, 21*, 380–399. https://doi.org/10.21710/rch.v21i0.369.

Pinheiro, D. R., & Oliva, E. C. (2020). A atuação da auditoria interna na governança pública: um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras. *Contabilidade Vista & Revista, 31*(2), 46–67. https://doi.org/10.22561/cvr.v31i2.4933.

Protetti, F. H., & Vaidergorn, J. (2011). As fundações de apoio às universidades públicas: Efeitos da reforma do Estado na educação superior brasileira. *Revista Inter-Ação*, 36(1), 159–178. https://doi.org/10.5216/ia.v36i1.15035.

Ribeiro, R. S. (2022). Relações jurídicas das fundações de apoio com instituições de ensino superior, centros de pesquisa públicos e terceiros: parcerias estratégicas no marco legal das políticas públicas de ciência, tecnologia e inovação. *Revista Brasileira de Políticas Públicas, 12*(2), 386–408. https://doi.org/10.5102/rbpp.v12i2.7754.

Silva, J. V., Bizarrias, F. S., Silva, L. F., & Penha, R. (2023). Governança e performance em gestão de projetos. *Revista de Gestão e Secretariado, 14*(3), 3836–3858. https://doi.org/10.7769/gesec.v14i3.1853.

Tondolo, R. R. P., Tondolo, V. A. G., Camargo, M. E., & Sarquis, A. B. (2016). Transparência no terceiro setor: uma proposta de construto e mensuração. *Espacios Públicos, 19*(47), 7–25.

Zwikael, O., & Smyrk, J. (2015). Project governance: Balancing control and trust in dealing with risk. *International Journal of Project Management, 33*(4), 852–862. https://doi.org/10.1016/j.ijproman.2014.10.012.