

O Papel da Auditoria Interna na Melhoria da Qualidade dos Gastos Públicos: Um Estudo Exploratório em Institutos Federais de Educação no Estado do Paraná

Dorival Garcia Junior¹
Edicreia Andrade dos Santos²
Luiz Eduardo Croesy Jenkins³
Diones Fernandes Zanin⁴

RESUMO

Quando abordado sob a perspectiva de controle, os custos são geralmente avaliados por meio de implementação de práticas impostas pela administração ou pelos setores diretamente envolvidos com o processo. A atividade pública possui características específicas relacionadas à respeitabilidade de limitações impostas pelos orçamentos e dos limites prudenciais das leis e demais normativos. A implementação de práticas de controles internos e a utilização da auditoria interna podem atuar como ferramentas de controle e redução de custos. Assim, o presente artigo buscou analisar as ações da auditoria interna nos institutos federais de educação (IFE), localizadas no Estado do Paraná, a partir de instrumentos de planejamento e divulgação das suas ações: Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) no ano de 2013. Para tanto a metodologia utilizada foi a análise de conteúdo aplicada sobre os documentos de 3 institutos aqui denominados de IFE "A", IFE "B" e IFE "C", classificados em função da estrutura e valor dos recursos orçamentários sob sua responsabilidade. O estudo concluiu que determinadas ações realizadas pelo departamento da auditoria interna (AUDIN) nas IFE impactam em práticas relacionadas com o controle e redução de custos, relacionados, sobretudo à gestão de pessoas (remunerações, benefícios e cessão de servidores a outros organismos), controle da execução orçamentária de obras de construção e reforma de unidades, gestão de convênios junto às organizações do terceiro setor, além do acompanhamento da alocação adequada dos recursos em gastos correntes.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Controle de Custos; Institutos de Educação.

The Role of Internal Audit in Improving the Quality of Public Spending: An Exploratory Study on Federal Education Institutes in Paraná State

ABSTRACT

When approached from the perspective of control, costs are generally evaluated by means of implementation of practices imposed by management or those directly involved in the process industries. The public activity has specific characteristics related to the respectability of the limitations imposed by budgets and the prudential limits of the laws and regulations too. The implementation of internal control practices and the use of internal audit can act as tools of control and cost reduction. Thus, this paper aims to analyze the actions of internal audit in federal education institutes, in the State of Paraná, from planning instruments and disclosure of their actions: Annual plan of activities of internal audit and annual activity report of the internal audit in 2013. For both the methodology used was content analysis applied to documents of three institutes here called IFE "A", IFE "B" and IFE "C", classified according to the structure

¹ Mestrando em Contabilidade e Finanças pela UFPR. Caixa Executivo no Banco do Brasil S.A. Rua Engenheiros Rebouças, 580, Jardim Botânico, Curitiba/PR; 80210-040. dorivalgarcia@gmail.com

² Mestre em Contabilidade pela UFPR. Doutoranda em Contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da UFSC. Endereço: UFSC, Campus Universitário Trindade, Centro Socioeconômico. edicreiaandrade@yahoo.com.br. (42) 9808.1290

³ Graduado em Ciências Contábeis. Especialista em Administração, ênfase em Finanças. Auditor Interno da UFPR e Professor na PUC-PR. Rua Petit Carneiro, 633, AP. 62 - Água Verde - Curitiba/PR, 80.240-050. crojen@ig.com.br

⁴ Bacharel em Ciências Contábeis, Especialista em Gestão Empresarial e Finanças, Mestrando em Contabilidade. Professor na UNISEP. Dois Vizinhos, PR, Av. Presidente Kennedy, 2601, 85660-000. dfz_zanin@hotmail.com

and value of the budgetary resources under their responsibility. The study concluded that certain actions carried out by the internal audit department in federal education institutes, impact on practices related to the control and reduction of costs, related mainly to management personnel (salaries, benefits and assignment of servers to other bodies), control budget execution of construction works and renovation of units, management agreements with the nonprofit organizations, and monitoring the proper allocation of current spending resources.

Keywords: *Internal Audit; Cost Control; Education Institutes.*

1 INTRODUÇÃO

Em qualquer economia os ciclos econômicos alternam fases caracterizadas por períodos de expansão e períodos de contração, ou seja, crescimento e crise respectivamente. Assim, em períodos de crise há o aumento na atenção dos agentes econômicos para a escassez de recursos. Nesse contexto, as organizações – públicas, privadas ou sem fins lucrativos - elaboram ações para preservação do valor da entidade, e em muitas delas, utilizando-se dos serviços prestados pela auditoria interna e controle interno (COSMIN, 2011).

Nesta linha argumentativa, ressalta-se que a preocupação com a gestão ótima dos recursos deve ser contínua, independentemente da fase do ciclo econômico. Deste modo, as organizações devem buscar estruturas de gestão que contemplem áreas que atuem com sinergia para o uso ótimo dos recursos, entre elas, as áreas de auditoria interna e controles internos.

Sob a perspectiva da auditoria interna, é usual, em qualquer tipo de organização, a visão de que a mesma deve exercer um papel predominantemente de monitoramento. A esse respeito, Garcia (2005) sinaliza que a auditoria não deve limitar-se somente as atividades de monitoramento, mas também, por meio de seus relatórios contribuir para a geração de valor e gestão da entidade.

No âmbito das organizações públicas, em especial a preocupação com eficiência no uso dos recursos e eficácia nas suas atividades, as áreas de auditoria interna, controle interno, controladoria, contabilidade e outros, devem atuar de maneira integrada e com sinergia. Dessa forma, as atividades da área de auditoria interna não podem ser cindidas totalmente do controle interno, pelo fato de estar diretamente relacionada com o bom andamento da entidade (CORAM; FERGUSSON; MORONEY, 2006).

O controle interno para ser eficaz necessita ter capacidade de lidar com as constantes mudanças no ambiente, de modo que assegure, por parte dos demais gestores, o cumprimento de normas e foco nos processos geradores de valor dentro da organização (IMONIANA; MATHEUS; PERERA, 2014). Além da constância dos controles, eles devem ter a maior abrangência possível, contemplando toda a entidade. Para tal, é feito um plano de ação com posterior avaliação por meio de relatórios visando medidas que contribuam para o bom andamento da entidade (VIEIRA, 2009).

Nesta direção, a redução de custos dos institutos públicos é um ponto amplamente discutido. Entretanto, realizar estudos acerca dos custos que ocorrem nas universidades, por exemplo, exige muito empenho, uma vez que ainda é uma temática pouco explorada, além de não haver um controle adequado nestas entidades (KOSHAL; KOSHAL, 1999). Por isso, a Secretaria de Educação Superior (SESU) desenvolveu um sistema de apuração de custos para colaborar com a gestão nos institutos federais de educação (IFE), visando o melhor desempenho das atividades de planejamento, avaliação e correção dos processos. Porém, para um melhor resultado, este sistema necessita do maior auxílio de outras áreas, como auditoria e controle interno (CHIAU; PANUCCI-FILHO, 2013).

Linczuk (2012) destaca a implementação obrigatória das auditorias internas nos institutos de educação por meio da edição do Decreto nº 3.591/2000. Dentre os instrumentos obrigatórios destacados neste decreto, estão o Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e Relatório de Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) que devem ser anualmente avaliados pela Controladoria Geral da União (LINCZUK 2012).

Neste contexto, certifica-se que a atuação da auditoria e controle interno visa maior eficiência e geração de valor para as entidades, sendo que nos institutos de educação sua

utilização pode objetivar a redução de custos por meio de controles e políticas de auxílio no planejamento. Diante deste cenário, emerge a seguinte questão de pesquisa: Os achados de auditoria executados em determinadas IFE resultaram em indicativos de ações com foco na redução de gastos públicos e na melhoria da qualidade da gestão da coisa pública?

Sob este direcionamento, o presente estudo tem como escopo identificar como os achados de auditoria executados nas IFE paranaenses resultaram em indicativos de ações com foco na redução de gastos públicos e na gestão da coisa pública. Deste modo, justifica-se esta pesquisa pelo fato de procurar demonstrar os resultados das atividades de auditoria, não apenas pela lente da redução de custos, mas como meio de assegurar o melhor emprego de recursos, prevenção e redução de fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo para o cumprimento da missão dos órgãos públicos.

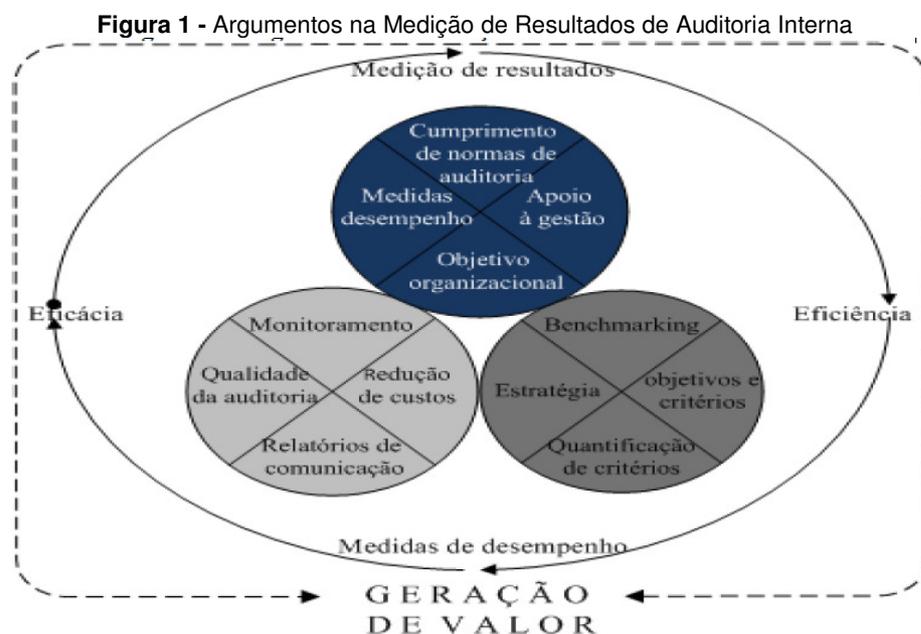
2 MARCO TEÓRICO-EMPÍRICO

2.1 Auditoria Interna

No decorrer do tempo, as relações comerciais evoluíram, bem como as relações entre entidades, percebendo-se a necessidade de verificação dos processos em relação a sua eficácia e eficiência, e sobre a veracidade das informações. Neste contexto é que surgiu a auditoria interna, que abrange a apreciação independente por meio do exame e avaliação das atividades da organização, objetivando que os membros desempenhem eficazmente suas atividades, convergindo para a melhora de performance organizacional (GARCIA, 2005).

A existência de auditoria interna é fator que agrega valor a entidade, e isso influencia na melhoria do controle e monitoramento dentro da organização (CORAM; FERGUSON; MORONEY, 2006). Pode-se expor que há a necessidade de que a auditoria proceda à gestão de seus resultados, bem como legitime os investimentos realizados nesta atividade, pois tem como objetivo acrescer valor e aperfeiçoar as operações da entidade (IMONIANA; MATHEUS; PERERA, 2014).

Dentro deste contexto, a ilustração da Figura 1 demonstra a geração de valor proporcionada pela auditoria, englobando inúmeras questões que medem o desempenho da atividade na conjuntura de toda a entidade:



Observa-se na Figura 1 todos os componentes que envolvem o processo de geração de valor por meio do trabalho da auditoria, indo além do monitoramento e medições, apoiando a gestão e subsidiando redução de custos das atividades.

Inerente ao trabalho da auditoria, Dias (2006) argumenta que os estágios para a verificação são o conhecimento do processo, análise dos controles internos, averiguação da

compatibilidade dos procedimentos e eficácia dos controles. Por meio de tal exame, possibilita-se vislumbrar a qualidade de planos de ação que visam à correção de erros ou vulnerabilidades, possibilidade de atingimento de metas e eficiência dos controles internos (SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014). Outra tarefa da auditoria ressaltada por Vieira (2009) é a avaliação da eficácia dos trabalhos do controle interno, destacada como a base de apoio na abordagem da extensão dos trabalhos.

Nesta perspectiva, os controles internos fazem parte de um processo desempenhado pelos membros da organização, voltado ao enfoque de fornecer segurança razoável naquilo que tange ao cumprimento dos objetivos quanto à fidelidade dos relatórios financeiros, eficácia e eficiência das operações, e consonância com a legislação e normativos pertinentes (MARTINS et al., 2013). No entanto, alguns cuidados devem ser tomados em relação aos controles internos, quais sejam, certificação de que estão alcançando eficiência, monitoramento e cumprimento de sua missão (COSMIN, 2011).

Para o *American Institute of Certified Public Accountants* (2012), a estrutura dos controles internos é composta por cinco elementos: (i) ambiente de controle; (ii) avaliação de riscos; (iii) operações de controle; (iv) informação e comunicação; e (v) monitoração. Por meio desta estrutura, identificam-se meios de controle para as entidades que visam melhoria da eficiência e eficácia. Deste modo, considera-se que os aspectos do controle interno juntamente com a auditoria interna contribuem para a entidade, na criação de valor de mercado, na redução de custos, e também como meio de assegurar o melhor emprego dos recursos, na prevenção e redução de fraudes, desperdícios ou abusos.

2.2 Redução de Custos pela Auditoria

Por meio da atuação da auditoria podem ser identificados processos que possuem custos ocultos, podendo-se assim efetuar um plano de ação para controle dos mesmos (MARTINS et al., 2013). Entretanto, sabe-se que possuir o *staff* de auditoria interna acarreta inevitáveis conflitos, discutindo-se, por exemplo, se este órgão gera benefício maior que seus custos (IMONIANA; MATHEUS; PEREA, 2014).

Enquanto no meio empresarial a redução de custos propiciada pela auditoria foca na geração de valor da empresa, Eberle, Milan e Lazzari (2010) descrevem que em institutos de educação a redução de custos enfoca a melhoria dos atributos de ensino da entidade. Para Magalhães et al., (2010), a relevância da gestão de custos em entidades de ensino é muito importante devido à escassez e insuficiência de recursos financeiros, tendo-se sempre em vista a qualidade do ensino e o crescimento institucional.

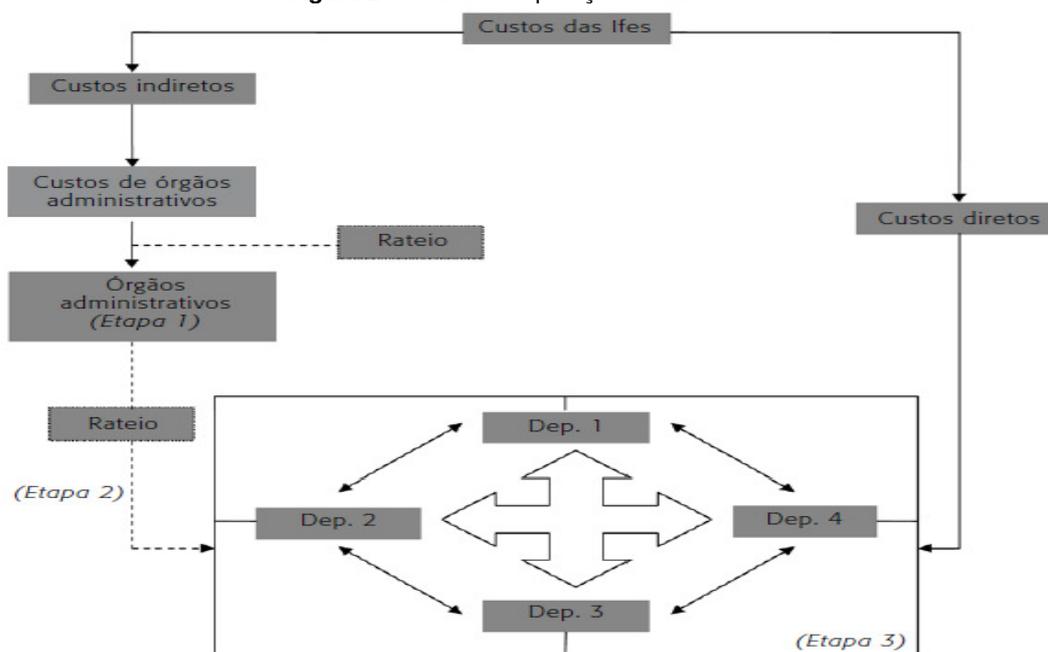
Koshal e Koshal (1999) apuraram que em universidades norte americanas existe uma diferença no custo marginal entre institutos de ensino públicos e privados, onde as primeiras possuem custo inferior às segundas, expondo a eficiência nos controles de gestão de custos.

Mareth, Alves e Borba (2012) informam que dos trabalhos da auditoria interna resultam informações úteis para os gestores, além da mitigação de efeitos nocivos às universidades e outras institutos de ensino oriundos do dispêndio desnecessário e incorreto de recursos.

Na busca pela melhoria da gestão de custos, deve ser considerado que cada IES possui suas particularidades e estruturas organizacionais, mesmo realizando atividades correlatas; tal ocorrência se dá pelos diferentes órgãos de assessoria, número de unidades acadêmicas e até nomenclaturas (MAGALHÃES et al., 2010). Havendo adequada gestão e auditoria de custos na entidade, considerando suas características individuais, não se terão simples informações gerenciais, mas informações que efetivamente contribuam para o bom planejamento e tomadas de decisões, com possibilidade de expansão do espaço físico, implantação de novos cursos, ou até mesmo, encerramento de cursos se for o caso (CHIAU; PANUCCI-FILHO, 2013).

Para Reinert e Reinert (2005), a maior fatia dos custos em IFE são fixos com predominância da folha de pagamento, porém os controles devem ter uma visão ampla, atendendo o maior número de estudantes possível com redução dos custos unitários. Magalhães et al. (2010) explicitam em seu estudo o modelo de apuração de custo, que por sua vez mira o custo por aluno, dividido em três etapas, conforme exemplificado na Figura 2.

Figura 2 - Modelo de apuração de custo do ensino



Fonte: Magalhães et al., (2010).

Na primeira etapa dos custos indiretos ocorre a distribuição dos custos relacionados indiretamente com o ensino entre os órgãos administrativos, bem como aos órgãos subordinados. Para o segundo momento é procedida a distribuição dos custos destes órgãos administrativos para os acadêmicos, alocando-se aos órgãos de ensino visando os critérios mais adequados. Por fim, na terceira etapa será a distribuição dos custos entre os departamentos acadêmicos, alocando-se de acordo com o número de alunos nas disciplinas oferecidas por departamento.

O modelo da Figura 2 pode ser verificado e implementado nos institutos de ensino superior levando-se em consideração os argumentos de Reinert e Reinert (2005), uma vez que a atribuição de implementar o modelo pode ter variados atores. Assim, deve-se observar se os mesmos possuem um plano de trabalho de verificação, e posteriormente se elaboram relatório da execução das atividades. Dispondo-se das informações apresentadas pela auditoria, um trabalho em conjunto pode gerar uma adaptação à realidade de cada entidade, promovendo melhoria na gestão de custos.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa, em relação aos objetivos, caracteriza-se como descritiva a medida em que procura descrever a realidade como é, sem a preocupação de modificá-la. Tem como escopo verificar quais os achados da auditoria executados em três IFE no estado do Paraná que resultaram em indicativos de ações com foco na redução de gastos públicos e na melhoria da qualidade da gestão da coisa pública. Quanto à abordagem, é classificada como qualitativa, uma vez que o enfoque principal será a interpretação dos dados relativos ao estado atual de um fenômeno.

Os procedimentos aplicados neste artigo deram-se por meio de análise de conteúdo, realizada com procedimentos sistemáticos e objetivos para a descrição do conteúdo verificado, podendo ser falas ou textos, possibilitando a inferência de conhecimentos contidos nas mensagens (BARDIN, 1977). Esta técnica vem sendo praticada desde os primórdios do século XX, com origem no tratamento de matérias jornalísticas (VERGARA, 2006).

A justificativa para a escolha deste método se dá pela necessidade da busca por dirimir incertezas, podendo assim compreender significados e estabelecer relações entre as mensagens (CAVACANTE; CALIXTO, PINHEIRO, 2014). Essa técnica compreende três etapas básicas: a pré-análise, a exploração do material e o tratamento e interpretação dos dados (BARDIN, 1977).

A amostra populacional deste artigo é composta pelas IFE (Instituto Federal de Ensino) localizadas no Estado do Paraná, compreendendo 3 institutos denominados nesta pesquisa como: IFE “A”; IFE “B” e IFE “C”. Tomou-se esta amostra pela proximidade com os pesquisadores desta pesquisa e pela comparabilidade com institutos federais em outros estados.

A partir da amostra selecionada, foram coletados os relatórios de Planejamento de Auditoria Interna (PAINT) e os Relatórios de Auditoria Interna (RAINT) dos referidos IFE correspondentes ao exercício de 2013. Por meio dos documentos mapearam-se os principais planos para auditoria no PAINT, posteriormente confrontados com o executado no RAINTE.

A análise foi realizada por meio da leitura na íntegra dos documentos, não ocorrendo à utilização de nenhum *software* de análise. Atentou-se durante o procedimento para a verificação de potenciais indicadores de redução de custos e otimização de resultados. Os dados são apresentados por meio de tabelas. Destaca-se que a verificação/evidenciação das categorias dos relatórios na presente pesquisa se limita à categorização mencionada, sem considerar outras propostas na literatura.

4 RESULTADOS E ANÁLISE

4.1 Instituto Federal de Ensino “A”- IFE “A”

A IFE “A” está entre as mais antigas universidades públicas do país. Sua estrutura física abrange campi em Curitiba, na Região Litorânea e no interior do estado do Paraná. Atuando nas áreas de humanidades, ciências sociais, exatas, ciências da terra e saúde, cabe destaque para o complexo da saúde humana com hospitais, maternidade e centro de pesquisa. No ensino de veterinária, campi na capital e interior, ambos com hospital de medicina veterinária e centro de pesquisa. Atualmente contempla 130 cursos de graduação e 80 programas de pós-graduação (mestrado e doutorado). Sua comunidade universitária está composta por 33 mil pessoas, sendo 26 mil alunos e 6,2 mil professores e servidores técnico-administrativos (dados de 2015).

No QUADRO 1 têm-se as considerações acerca dos achados relativos aos procedimentos de auditoria interna do IFE “A”.

QUADRO 1 - PAINT X RAINTE IFE “A”

Procedimento de Auditoria Planejado (PAINT)	Objeto da auditoria	Achado de Auditoria (RAINT)	Recomendação de Auditoria
Acompanhamento Prestação de Contas 2012	Gastos desnecessários com sanções/ multas/ ressarcimentos	Não foram identificadas inconsistências nas auditorias executadas	N/A
Auditoria em Convênios com ONGs	Aplicação inadequada dos valores recebidos por meio dos convênios celebrados.	Falta de transparência na definição do objeto do contrato, impedindo análise adequada da aplicação dos recursos	Melhoria quanto à apresentação das prestações de contas
Auditoria em processos licitatórios do Hospital Universitário	Recursos aplicados em investimentos, pagos por materiais e serviços de construção no Hospital	Necessidade de licitação com novos fornecedores pela ausência de comprovação da capacidade de entrega dos fornecedores	Melhoria no processo de homologação de fornecedores, evitando contratar aqueles sem capacidade de executar serviços
Auditoria em processos de pagamento a fornecedores	Pagamentos indevidos; por valores superiores aos autorizados; a fornecedores não autorizados; em duplicidade	Processos de pagamentos formalizados de modo inadequado	Melhoria no processo de cotação eletrônica de bens de pequeno valor/ Capacitação de servidores
Acompanhamento das prestações de contas dos contratos e convênios celebrados com a Fundação de Apoio	Recursos arrecadados e aplicados pela Fundação	Falta de organização na prestação de contas e comprovação de gastos	Contratos devem ter objetos específicos e detalhados / valores arrecadados deverão ser controlados em conta corrente única / recolhimento à conta única das diferenças não depositadas das taxas

			exigidas em contratos firmados
Avaliação dos controles internos de pagamento de Adicional de Plantão Hospitalar	Custos com pagamento de verbas salariais / despesa de pessoal	Realizado em 2014. Falta de registro eletrônico das jornadas de plantão realizadas / Falta de conciliação/chechagem dos controles antes do pagamento de verbas / Falta de autorização da Chefia de plantões nos limites vigentes da Lei	Implementação de controles faltantes identificados - conciliação, checagem de limites de plantões
Auditoria do acompanhamento de execução de obras	Custos com obras nas instalações e equipamentos dos vários imóveis da IFE	Apontado custos incorridos de maneira inadequada de cerca de R\$ 400 mil	Solicitação de abertura de processo para devolução ao erário público do valor apurado como gasto indevido, acrescido de atualização
Cessão de Pessoas	Pagamento de verbas salariais / despesa de pessoal	Ausência de controle adequado dos servidores cedidos / Ausência de acompanhamento da frequência dos servidores / Inadimplência por parte dos órgãos que requisitaram servidores da IFE "A"	Melhoria nos controles mensais dos servidores cedidos. Solicitar que os servidores cedidos aos órgãos inadimplentes retornem ao IFE

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Do QUADRO 1 é possível depreender que das 18 ações previstas para o ano de 2013, 3 não foram realizadas, e 1 foi realizada em 2014. Das demais ações realizadas pela auditoria interna, verificou-se que 6 não possuem relação ou impacto direto na redução de custos. Do total de procedimentos de auditoria planejados para o ano de 2013, 7 resultaram em apontamentos de recomendações de melhoria relacionados diretamente com o controle de custos, sendo inclusive apontados especificamente recursos a serem ressarcidos ao erário público da ordem de aproximadamente R\$ 400.000,00. Esta economia de recursos corrobora o argumento de Cosmin (2011), segundo o qual nas organizações públicas, privadas ou sem fins lucrativos são desenvolvidas ações para a preservação do valor da entidade, de modo que os serviços de auditoria exercem papel importante para este fim.

Verificou-se ainda que a maior parte das recomendações apontadas pela auditoria não possuíam valores específicos mensurados para fins de economia ou ressarcimento imediato, mais sim em ações futuras a serem implementadas pelos departamentos do IFE "A" no sentido de aprimorar suas práticas de controles internos, visando atender aos princípios da eficiência, publicidade, moralidade, impessoalidade e legalidade, bem como à economicidade e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e de pessoas.

De maneira resumida, pode-se dizer que os principais aspectos apontados pela auditoria interna no IFE "A" que guardam relação direta com práticas de redução de custo dizem respeito à: (i) avaliação da gestão de contratos e convênios celebrados entre o IFE "A" e organizações não governamentais do terceiro setor (ONGs); (ii) gastos em excesso ou desnecessários na administração de contratos de obras civis nos campi e demais equipamentos de propriedade do IFE "A"; (iii) Aditivos contratuais indevidos, pagamentos de fornecimentos inexistentes e serviços não executados ou realizados de maneira inadequada também podem impactar no descontrole dos custos do IFE "A". Neste aspecto em particular, a auditoria interna identificou valores devidos em montante equivalente a cerca de R\$ 400.000,00, valores estes sem a consideração de juros e atualização monetária; (iv) gastos com remuneração e benefícios de pessoal também são objetos de verificação da auditoria interna no IFE "A", devido ao grande volume de servidores – cerca de 6.200 – apresentam riscos de pagamento de verbas indevidas.

Também foi objeto de verificação planejada, executada pela AUDIN em 2013, além do cálculo da folha de pagamento de alguns servidores em base amostral, a análise de benefícios como o Adicional de Plantão Hospitalar e o controle dos servidores cedidos a outros órgãos da administração pública nas 3 (três) esferas: federal, estadual e municipal. Neste último aspecto, a auditoria interna observou que alguns órgãos da administração se encontravam inadimplentes com o ressarcimento das verbas devidas ao IFE “A” por conta da cessão de servidores a estes organismos.

4.2 Instituto de Ensino Superior “B” - IFE “B”

O IFE “B” tem como principal foco a graduação, a pós-graduação e a extensão. Oferece mais de 60 cursos superiores de Tecnologia, bacharelados (entre eles Engenharias) e licenciaturas, 23 mestrados e 05 doutorados. O IFE “B” tem doze campi no Paraná, planejados de acordo com a necessidade da região onde está situada. Sua força de trabalho é composta por 2.000 professores e 976 técnico-administrativos, com 25 mil alunos matriculados entre graduação e pós-graduação.

No QUADRO 2 têm-se as considerações acerca dos achados relativos aos procedimentos de auditoria interna no IFE “B”.

QUADRO 2 - PAINT X RAIN T IFE “B”

Procedimento de Auditoria Planejado (PAINT)	Objeto da auditoria	Achado de Auditoria (RAINT)	Recomendação de Auditoria
Auditoria das concessões de aposentadoria e pensão a servidores	Possíveis falhas nas concessões de aposentadorias e pensões	Constatarem-se equívocos na numeração de páginas, indicação de décimos incorporados e mapa de tempo de contribuição	Aprimorar os controles próprios dos processos de aposentadorias e pensões
Auditoria das revisões de aposentadoria e pensão a servidores	Processos de revisão de aposentadorias e pensões	Em conformidade	Sem recomendações
Auditoria dos processos licitatórios relacionados à administração e funcionamento do IFE “B”	Aquisições de materiais e serviços	Alto volume financeiro, empenhado em curto espaço de tempo. Foram constatadas, ainda, falta de padronização nos processos licitatórios, falta de formalização de processos de dispensa de licitação, falta de certidões negativas de regularidade fiscal, previdenciária e trabalhista	O recomendado é que o planejamento anual distribua a utilização dos recursos de modo uniforme durante o ano, a fim de se evitar atropelos e malversação do dinheiro público
Auditoria de contratos continuados	Valor dos contratos em vigor com relação ao preço de mercado e interesse público; prestação de serviços	Os achados dos procedimentos de auditoria indicaram inconsistências nos valores, insumos, benefícios e demais custos; falta de padronização na formalização processual; falta de padronização de cláusulas contratuais em edital de serviços terceirizados e planilhas de custos	Ressalta-se que é essencial a profunda pesquisa de mercado, estimando-se o valor justo para a licitação a fim de se evitar sobre preços
Auditoria das diárias e passagens no país e exterior	Procedimentos de concessão	Foram listados processos pendentes de finalização, preço de passagens maior que a média do mercado, pagamento de dois adicionais para a mesma localidade de destino	Observar os normativos internos e readequar os procedimentos
Auditoria de estagiários contratados	Contratos de estágio	Foram identificados dois contratos de estágio com jornada irregular e pagamento de auxílio-transporte em desacordo com a orientação normativa	Observar os normativos internos e readequar os procedimentos

Auditoria de serviços recorrentes (Energia Elétrica, Telefonia Fixa e Móvel)	Contratos de serviços	Foram constatadas ultrapassagem da demanda contratada de forma reiterada, o que encareceu o custo da energia elétrica devido a inclusão de multas	Planejamento e revisão dos contratos
Auditoria dos programas de assistência ao Estudante (bolsas e benefícios)	Benefícios assistenciais aos alunos	Foram constatadas variações de aproximadamente 28% no custo das refeições entre os campi	Planejamento e revisão dos contratos
Auditoria das obras do Programa de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais do Ensino Superior - REUNI	Procedimentos licitatórios	Foi realizado o acompanhamento das análises das planilhas e monitoramento dos processos. A análise prévia dos termos aditivos das obras ocasionou a economicidade de R\$ 1.204.610,05	Reiteração dos trabalhos da auditoria interna
Auditoria dos benefícios relacionados à Assistência para saúde suplementar	Concessão de auxílio para pagamentos de planos de saúde	Em relação aos descontos ocorridos na folha de pagamento, foram averiguadas inconsistências em alguns casos. Outros servidores não comprovaram a sua inscrição e/ou de seus dependentes de forma a embasar os benefícios, os quais foram excluídos após a emissão do relatório de auditoria.	Observar os normativos internos
Auditoria do Plano de saúde do IFE "B"	Plano de Saúde do IFE "B"	Alguns servidores mantinham no plano de saúde dependentes com idade entre 22 a 24 anos, sem comprovação de matrícula escolar, os quais foram excluídos após a emissão do relatório	Observar os normativos internos
Auditoria do benefício de Assistência pré-escolar	Assistência pré-escolar	Verificou-se que haviam oito servidores com dependentes em idade pré-escolar que não recebiam o benefício	Observar os normativos internos
Auditoria do benefício de Auxílio Transporte	Vale transporte	Inconsistências conforme o relatório de auditoria	Aperfeiçoar os controles internos e revisar todas as concessões
Auditoria da Folha de Pagamento de Servidores	Folha de pagamento	Foram analisadas planilhas de cálculos, portarias, justificativas das Coordenadorias de Gestão de Recursos Humanos e demais controles internos que determinaram pagamentos retroativos e de saldos rescisórios	Observar os normativos internos
Auditoria da Folha de Pagamento de Servidores	Titulação dos Docentes	Em uma amostra de 121 servidores, verificou-se a ocorrência de 37 ausências de certificado	Notificação ao departamento competente e observação ao normativo interno
Auditoria da Folha de Pagamento de Servidores	Remuneração de servidores ausentes	Foi constatado que alguns servidores não concluíram o curso, pelo qual obtiveram redução da jornada de trabalho, dentro do prazo especificado	Notificação ao departamento competente e observação ao normativo interno
Auditoria da Folha de Pagamento de Servidores	Pagamentos de vantagens à servidores	Foram analisados dezenove processos; os inconsistentes foram corrigidos antes da sua concessão, o que gerou economia de R\$	Notificação ao departamento competente e observação ao

		9.523,56	normativo interno
--	--	----------	-------------------

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Por meio dos dados apresentados no QUADRO 2 depreendem-se informações relevantes. Com relação à auditoria dos processos licitatórios, constatou-se que no último bimestre a execução orçamentária correspondeu a 54% de todo o recurso empenhado no exercício. Tal fato, segundo os auditores, pode levar ao emprego inadequado de recursos públicos em consequência de negociações deficientes com fornecedores. Recomenda-se quanto a isto, que o planejamento anual distribua a utilização dos recursos de modo uniforme durante o ano.

Outro ponto em destaque refere-se à auditoria das obras do programa de reestruturação e expansão das universidades federais – REUNI. Neste ponto, o acompanhamento dos setores responsáveis pela análise técnica prévia dos termos aditivos de obras ocasionou a economicidade de R\$ 1.204.610,05. A auditoria também resultou em achados relevantes na inspeção dos pagamentos de vantagens sem as devidas comprovações documentais, o que gerou economia de R\$ 9.523,56.

A partir destes achados verifica-se um estreitamento com os relatados por Marçola (2011), segundo a qual, a auditoria interna é um mecanismo de controle fundamental na administração pública.

4.3 Instituto de Ensino Superior “C”- IFE “C”

O instituto denominado aqui de IFE “C” é originário de uma evolução de entidades no estado do Paraná, Escola Alemã (Século XIX), Colégio Progresso (Século XX) e a Escola Técnica de Comércio, passando a ter a denominação atual a partir do período 2008/2009. Possui 13 campi distribuídos pelo estado do Paraná e outros em fase de construção/consolidação. Dados do primeiro semestre de 2012 indicam que o IFE “C” possui 40.655 alunos (presencial e EAD), 31 cursos técnicos subsequentes, 11 cursos técnicos integrados ao ensino médio, 16 cursos superiores e um curso de especialização. Possui 577 docentes efetivos e 294 servidores técnico-administrativos efetivos.

O objetivo da auditoria é avaliar a integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, sistemas de informação e controles internos, de modo a auxiliar a entidade no cumprimento dos seus objetivos. Para cada ano é elaborado um PAINT com base na legislação vigente, normas internas, procedimentos, planos, metas, objetivos e diretrizes do IFE “C”. O PAINT estrutura-se em 06 (seis) tópicos principais: áreas relacionadas que receberão auditoria; mapeamento das atividades; hierarquização e priorização das atividades; plano anual de atividades de auditoria; ações de fortalecimento da unidade; conclusão e análise dos resultados esperados com a atuação da auditoria.

O IFE “C” disponibiliza à auditoria interna, órgão independente de supervisão, pleno acesso às informações constantes nos sistemas, processos ou documentos da entidade. À Auditoria Interna compete intermediar a relação entre o IFE “C” e o Tribunal de Contas da União, respeitada a legislação pertinente.

No QUADRO 3 têm-se os apontamentos acerca dos achados da auditoria interna neste instituto:

QUADRO 3 - PAINT X RAINIT IFE “C”

Procedimento de Auditoria Planejado (PAINT)	Objeto da Auditoria	Achado de Auditoria (RAINIT)	Recomendação de Auditoria
Gestão Financeira – Indenizações	Concessão de diárias e passagens	Após análise de todas as aquisições de passagens de 2013, pode-se constatar que 56% das passagens aéreas foram adquiridas num prazo inferior a 10 dias do embarque, isto é, com justificativa de urgência	Atentar para os motivos de urgência nas aquisições de passagens e planejar os eventos de modo que as aquisições de passagens não sejam emitidas com justificativas de urgência.

Gestão Financeira - Suprimentos de Fundos	Pagamentos por meio de cartão de pagamentos.	Processos com motivação pouco descritiva. Aquisições sem a declaração do responsável pelo almoxarifado de que o produto inexistia em estoque. Algumas despesas foram realizadas com cartão de pagamento do governo federal mesmo havendo previsão de procedimento licitatório	Recomendou-se que os processos de prestação de contas e pagamentos dos gastos efetuados via cartão de pagamentos do governo sejam corretamente instruídos, de acordo com a Portaria Normativa 05/2002 SLTI/MPOG, bem como a Portaria 1.042/2012 MEC
Gestão de Suprimento de Bens e Serviços	Aquisição de bens e serviços	Alguns processos estavam carentes de motivação suficiente e clara para a aquisição de determinado bem ou serviço. Alguns processos de Pregão Eletrônico não constavam de orçamento/pesquisa de preço de mercado no processo	Recomendou-se o seguimento das normas vigentes; instruções específicas constantes no relatório da auditoria.
Gestão de Pessoas - Auxílio Moradia	Concessões de auxílio moradia	Foram observados alguns equívocos quanto ao valor máximo a ser pago a título de auxílio-moradia	Recomendou-se alterar as normativas internas do IFE "C", com vistas a adequar os valores a serem pagos a título de auxílio-moradia
Gestão de Pessoas - Ajuda de Custo	Concessões de ajuda de custo	Em alguns processos, não foi encaminhado questionamento a Secretaria de Patrimônio da União, SPU, sobre a existência de imóveis funcionais à disposição para uso de servidores	Observar os normativos vigentes
Gestão Patrimonial - Bens Móveis	Controles administrativos dos bens móveis	Alguns bens relacionados no inventário de algumas unidades foram encontrados sem o devido número de tombo patrimonial. Alguns equipamentos de valor considerável foram encontrados armazenados em locais sem a devida segurança	Recomendou-se criar um controle para utilização de bens com alto valor de aquisição e de fácil mobilidade
Gestão Patrimonial - Bens Imóveis	Gestão do patrimônio imobiliário	Alguns campi apresentaram avarias em sua estrutura física sem o início do procedimento para reparo das avarias	Recomendou-se, além da observância aos normativos vigentes, o esforço no sentido de melhorar e agilizar a manutenção predial e reparo das instalações

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

No QUADRO 3 observam-se os itens sobre os quais foram feitos os trabalhos de auditoria. Com relação ao tópico Gestão Orçamentária, foram analisadas as ordens bancárias emitidas no ano de 2013. Devido ao elevado número de ordens, 12 mil, os trabalhos de análise foram concluídos no ano de 2014. No item Gestão financeira, foram auditadas as emissões de passagens e diárias. O relatório de auditoria apontou que, se o índice de aquisição de passagens compradas com mais de 10 dias de antecedência ficasse na faixa dos 75%, em vez dos 44% constatados, apenas o trecho Curitiba–Brasília geraria economia de 43 passagens, sobrando o saldo de R\$ 21.472,21 para o IFE "C".

Um tópico importante dos itens auditados refere-se aos pagamentos efetuados com cartões, porém não houve apontamentos referentes à valores, somente quanto à forma correta de prestação de contas. Quanto a Gestão de Suprimento de Bens e Serviços, constatou-se em alguns processos ausência de motivação suficiente e clara, com exposição dos fatos e dos direitos que levaram à aquisição de determinado bem ou serviço. Tal problema coloca em questão a real necessidade destas aquisições, com impacto direto na gestão de custos e recursos do instituto. Outros processos não apresentaram o orçamento e/ou pesquisa de preço de mercado, o que é visto como fator essencial em uma adequada gestão de custos.

Quanto às ajudas de custo, a auditoria não identificou questionamento à Secretaria de Patrimônio da União sobre a existência de imóveis funcionais a disposição dos servidores. Tal procedimento tem relevada importância, pois pode evitar o dispêndio de recursos com diárias. Constatou-se também a inadequação de locais para a guarda de equipamentos de valor

relevante para o instituto, podendo os mesmos serem extraviados, o que vem a causar prejuízos financeiros ao erário.

A auditoria indicou avarias na estrutura física em alguns campi sem a abertura de procedimento para reparo. Tal problema acarreta deterioração acelerada da estrutura, diminuindo o tempo de vida útil dos mesmos e conseqüentemente elevação dos gastos com reformas e reparos. Estas irregularidades apontadas e sua posterior correção vêm a proporcionar redução futura de gastos, o que vai ao encontro do exposto por Coram, Ferguson e Moroney (2006) segundo os quais a auditoria interna é fator que agrega valor à entidade em decorrência do controle e monitoramento interno.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como escopo identificar como os achados da auditoria executadas nos IFE resultaram em indicativos de ações com foco na redução do gasto público e na gestão da coisa pública. Sua consecução se deu por meio de análises de dois tipos de documentos específicos: (i) Relatório de Planejamento da Auditoria Interna (PAINT) e (ii) Relatório da Auditoria Interna (RAINT) de três IFE no estado do Paraná correspondentes ao exercício de 2013.

Diante dos resultados encontrados, por meio da análise dos planejamentos de auditoria e dos relatórios apresentados pelos respectivos departamentos de auditoria interna, foi possível identificar ações de redução de custos e que, quando identificadas inconformidades nas práticas realizadas pelos IFE auditados, foram propostas soluções para corrigir ou minimizar impactos nos períodos seguintes. Em um dos casos específicos, foram apontados valores que deveriam ter sido ressarcidos ao IFE "A", por conta do gerenciamento inadequado de contratos.

Em termos individuais, foi possível observar que os apontamentos no IFE "A" se ativeram basicamente na avaliação da aquisição de bens e serviços junto aos fornecedores, principalmente em construções ou reformas, justificado pela infraestrutura do IFE, nos diversos campi, bem como em hospitais, laboratórios e maternidades. Por conseguinte, os recursos orçamentários relacionados aos eventos de construção e reforma apresentaram riscos de má utilização, quer seja por problemas de fraudes, conflitos de interesses, ausência de procedimentos de licitação e tomada de preços, ou ainda por erros materiais por conta do grande volume de transações. A análise dos gastos com pessoal também mereceu atenção nos procedimentos da auditoria interna em função do grande contingente de servidores, cerca de 6.200, bem como do volume de recursos reservados, em torno de 65% do orçamento, impactando na avaliação não apenas da remuneração básica (salários), mas também em outras rubricas relacionadas a benefício de pessoal como os adicionais sobre o salário de insalubridade, periculosidade e plantões médicos. A análise dos processos de aprovação, registro e pagamento de despesas correntes também foi um dos aspectos abordados na auditoria interna específica do IFE "A", buscando identificar se o processo desde a contratação e registro das despesas até o efetivo pagamento ocorreram de maneira satisfatória, visando dirimir gastos indevidos e danos ao erário.

No IFE "B", o processo de auditoria também teve grande importância para a economicidade de recursos e conseqüentemente para a gestão de custos. Os principais achados foram em processos licitatórios, contratos continuados, programas de assistência aos estudantes, ajuda de custo e nos programas do REUNI.

Com resultados de igual importância para a gestão de custos, a auditoria no IFE "C" encontrou problemas com maiores impactos pecuniários nos aspectos relacionados à gestão de suprimento de bens e serviços. As observações apontadas pela auditoria nestes itens, seguido de adequada solução, se apresentam de enorme importância para o bom uso do dinheiro público.

Esta pesquisa buscou contribuir com uma lacuna nas pesquisas relacionadas tanto às áreas de custos como também em relação aos estudos envolvendo auditoria e controle interno, ao abordar o controle de custos sob a ótica da auditoria interna em Institutos Federais de Educação (IFE). A avaliação dos resultados aplicados somente a 1 ano, 2013, bem como a limitação geográfica, Estado do Paraná, abrem uma perspectiva de expansão e sugestão para

que o estudo possa ser expandido para a totalidade dos IFE existentes no Brasil, além de expansão temporal para anos anteriores e seguintes ao pesquisado.

REFERÊNCIAS

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). Auditing standards board. Disponível em: <<http://www.aicpa.org>>. Acesso em: 19 ago. 2015.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Persona, 1977.

CAVALCANTE, R. B.; CALIXTO, P.; PINHEIRO, M. M. K. Análise de Conteúdo: considerações gerais, relações com a pergunta de pesquisa, possibilidades e limitações do método. **Informação & Sociedade: Estudos**, v. 24, n. 1, 2014.

CHIAU, A. V.; PANUCCI-FILHO, L. Custos nas instituições federais de ensino superior: Análise comparativa entre duas Universidades Federais do Sul do Brasil. **REICE. Revista Electrónica Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación**, v. 12, n. 1, 2014.

CORAM, P.; FERGUSON, C.; MORONEY, R. The value of internal audit in fraud detection. **Department of Accounting and Business Information Systems, Melbourne**, v. 3010, 2006.

COSMIN, E. D. Enhancing assets' protection through an adequate monitoring of internal control system by internal audit. **Annals of the University of Oradea: Economic Science**, 2011, v. 1, n. 2, p. 491, 2011.

DIAS, S. V. S. **Auditoria de processos organizacionais**. São Paulo: ATLAS, 2006.

EBERLE, L.; MILAN, G. S.; LAZZARI, F. Identificação das dimensões da qualidade em serviços: um estudo aplicado em uma instituição de ensino superior. **Revista de Administração de Empresas**, v. 9, n. 2, 2010.

GARCIA, A. A. Auditoria interna: realidade ou mera rotulagem? **Cadernos EBAPE. BR**, v. 3, n. 4, p. 01-04, 2005.

IMONIANA, J. O.; MATHEUS, C. P.; PERERA, L. C. B. Medição de desempenho de auditoria interna: um estudo empírico. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 3, p. 65-93, 2014.

KOSHAL, R. K.; KOSHAL, M. Economies of scale and scope in higher education: a case of comprehensive universities. **Economics of Education Review**, v. 18, n. 2, p. 269-277, 1999.

LINCZUK, L. M. W. Governança aplicada à administração pública: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais. Dissertação de Mestrado. IFES B. 2012.

MAGALHÃES, E. A. et al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 3, p. 637-66, 2010.

MARÇOLA, C. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público**, v. 62, n. 1, p. 75-87, 2014.

MARETH, T.; ALVES, T. W.; BORBA, G. S. Simulação como Procedimento de Apoio a Gestão de Custos: um Estudo de Caso numa Instituição de Ensino Superior. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 9, n. 2, p. 162-173, 2012.

MARTINS, V. F. et al. A redução de custos ocultos e a governança corporativa: qual a contribuição dos comitês de auditoria no Brasil em comparação com a Lei americana Sarbanes-Oxley (SOX)? **Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (AJOICA)**, n. 10, 2013.

REINERT, J. N.; REINERT, C. Método ABCD: universidade para apuração de custos de ensino em instituições federais de ensino superior. In: **CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS**. 2005.

SILVA, W. A. C.; GOMES, M. C. O.; ARAÚJO, E. A. T. Controles Internos Determinantes para a Eficiência na Gestão do CEFET/MG. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 1, 2014.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. Atlas, 2006.

VIANA, C. C. et al. Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 20, p. 113-138, 2013.

VIEIRA, S. A. A Auditoria e os Sistemas de Controles Internos no Brasil: Antecedentes e Evolução. **Revista de Economia Mackenzie**, v. 5, n. 5, 2009.