

O papel da auditoria interna na melhoria da qualidade dos gastos públicos: um estudo exploratório nas IFES do Estado do Paraná

Dorival Garcia Junior (UFPR) - dorivalgarcia@gmail.com

Luiz Eduardo Croesy Jenkins (UFPR) - crojen@ig.com.br

Diones Fernandes Zanin (UFPR) - diones@ufpr.br

Lauro Brito de Almeida (UFPR) - gbrito@uol.com.br

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 das 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 dos custos. O presente estudo busca analisar as ações da auditoria interna nas instituições públicas federais de ensino superior (IFES), localizadas no Estado do Paraná, a partir dos instrumentos de planejamento e divulgação das suas ações: Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e Relatório de Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), para o ano de 2013, analisando se estas ações possuem efeitos diretamente associados à redução de custos. As 3 instituições foram aqui denominadas de "IFES A", "IFES B" e "IFES C", classificadas em função da estrutura e valor dos recursos orçamentários sob sua responsabilidade. O estudo concluiu que determinadas ações realizadas pelo departamento de auditoria interna (AUDIN) das IFES impactam em práticas relacionadas com o controle e redução dos custos, relacionados, sobretudo à gestão de pessoal (remunerações, benefícios e cessão de servidores a outros organismos), controle de execução orçamentária de obras de construção e reforma das 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. Instituições de Ensino.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

O papel da auditoria interna na melhoria da qualidade dos gastos públicos: um estudo exploratório nas IFES do Estado do Paraná

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 das 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 dos custos. O presente estudo busca analisar as ações da auditoria interna nas instituições públicas federais de ensino superior (IFES), localizadas no Estado do Paraná, a partir dos instrumentos de planejamento e divulgação das suas ações: Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e Relatório de Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), para o ano de 2013, analisando se estas ações possuem efeitos diretamente associados à redução de custos. As 3 instituições foram aqui denominadas de “IFES A”, “IFES B” e “IFES C”, classificadas em função da estrutura e valor dos recursos orçamentários sob sua responsabilidade. O estudo concluiu que determinadas ações realizadas pelo departamento de auditoria interna (AUDIN) das IFES impactam em práticas relacionadas com o controle e redução dos custos, relacionados, sobretudo à gestão de pessoal (remunerações, benefícios e cessão de servidores a outros organismos), controle de execução orçamentária de obras de construção e reforma das 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. Instituições de Ensino.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

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. Nos períodos de crise na economia aumenta a atenção dos agentes econômicos para a escassez de recursos. Nesse contexto, há, em especial nas organizações – públicas, privadas ou sem fins lucrativos -, ações para preservação do valor da entidade, e em muitas delas, utilizando-se dos serviços prestados pela auditoria interna e controle interno (COSMIN, 2011). A preocupação com a gestão ótima dos recursos deve contínua, independente de qual fase estamos no ciclo econômico.

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. É usual, em qualquer tipo de organização, a visão de que a auditoria deve exercer um papel predominantemente de monitoramento. Para Garcia (2005), a auditoria não deve limitar-se somente as atividades de monitoramento, mas, também em uma postura, por meio de seus relatórios, de contribuir para a geração de valor e gestão da instituição.

Em especial nas organizações públicas, 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 da razão de existirem relação 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, com isso contemplando toda a entidade, para tal é feito um plano de ação posteriormente avaliação destas ações por meio de relatórios, isso visando medidas que contribuam para o bom andamento da instituição (VIEIRA, 2009). Muitas vezes mesmo sendo estudado o tema dos controles internos, o tema em relação a instituições de ensino ainda não é tão explorado, abrindo uma lacuna a ser preenchida, pois os controles geram benefícios a toda a entidade, inclusive redução de custos (SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014).

Realizar um estudo dos custos que ocorrem nas universidades exige muito empenho, uma vez que ainda é uma temática pouco explorada, bem como o fato de não haver um controle adequado nestas entidades (KOSHAL; KOSHAL, 1999). Para colaborar com a gestão das instituições federais de ensino superior, foi desenvolvido um sistema de apuração de custos pela Secretaria de Educação Superior (SESU), tal ferramenta é utilizada pelos gestores para o melhor desempenho das atividades de planejamento, avaliação e correção de processos, mas ainda não é tão efetivo, necessitando de maior auxílio de outras áreas, como auditoria e controle interno (CHIAU; PANUCCI-FILHO, 2013). O gerenciamento de custos nas universidades federais é uma preocupação cada vez maior e apropriada ao contexto, no entanto os sistemas desenvolvidos para esta gestão até o momento, não estão atendendo as necessidades das instituições, governo e sociedade em geral (MAGALHÃES et al., 2010).

LINCZUK (2012) destaca a implementação obrigatória das auditorias internas nas instituições de ensino superior por meio da edição do Decreto nº 3.591/2000. Os documentos utilizados para fins de desenvolvimento do presente estudo, o Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e Relatório de Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) são frutos da obrigatoriedade emanada do referido Decreto nº 3.591/2000, sendo tais instrumentos anualmente avaliados pela Controladoria Geral da União (LINCZUK 2012).

Frente ao contexto exposto, onde a atuação da auditoria e controle interno visa uma geração de valor para as entidades, sendo que nas instituições de ensino sua utilização pode objetivar a redução de custos por meio de controles e políticas de auxílio no planejamento, diante disto, esta pesquisa será norteada pela seguinte questão: **Os achados de auditoria executados nas IFES resultaram em indicativos de ações com foco na redução de gastos públicos e na melhoria da qualidade da gestão da coisa pública?** O estudo visa atingir o objetivo de identificar como os achados de auditoria executados nas IFES resultaram em indicativos de ações com foco na redução de gastos públicos e na gestão da coisa pública.

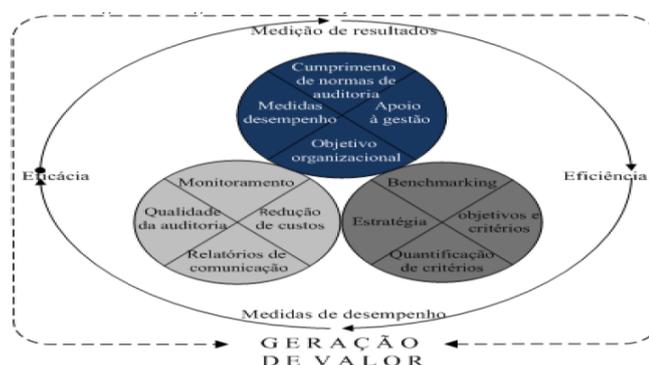
2 Marco teórico-empírico

2.1 Auditoria Interna

No decorrer do tempo, as relações comerciais evoluíram, bem como as relações entre entidades, percebeu-se a necessidade de que houvesse uma verificação nos processos, em relação a sua eficácia e eficiência, e sobre a veracidade das informações; neste contexto surge a auditoria interna (MARTINS et al., 2013). A auditoria interna abrange a apreciação independente, por meio do exame e avaliação das atividades da organização, objetivando com que os membros desempenhem eficazmente suas atividades, isso convergindo para a melhora de performance organizacional (GARCIA, 2005). Como este processo é habitualmente realizado por unidade da própria instituição, visando resguardar a independência da auditoria interna, a mesma deverá ser subordinada ao órgão de maior nível (VIEIRA, 2009).

A existência da auditoria interna é fator que agrega valor a entidade, isso em decorrência da melhoria de controle e monitoramento dentro da mesma (CORAM; FERGUSON; MORONEY, 2006). Pode-se expor que há a necessidade que a auditoria proceda à gestão de seus resultados, bem como legitimar os investimentos realizados nesta atividade, já que é uma atividade que busca acrescer valor e aperfeiçoando as operações da instituição (IMONIANA; MATHEUS; PERERA, 2014). Conforme ilustração contida na Figura 1, a geração de valor proporcionada por esta área engloba inúmeras questões que medem o desempenho da atividade no contexto de toda a entidade.

Figura 1: Argumentos na Medição de Resultados de Auditoria Interna



Fonte: Imoniana, Matheus e Perera (2014).

Conforme exposto na Figura 1, observa-se todos os componentes que envolvem o processo de geração de valor por meio do trabalho da auditoria, indo além do monitoramento e medições, mas também apoiando a gestão e subsidiando redução de custos das atividades. Para o processo de monitoramento não poderá ser ignorado nenhum valor de instrumentos ou processos, que advém de alguma facilitação das atividades de monitoramento e melhora dos controles, por conseguinte mirando a elevação de valor da empresa (COSMIN, 2011).

Dentro do trabalho da auditoria, Dias (2006) evolui que os estágios para a verificação são o conhecimento do processo, análise dos CI, averiguar a compatibilidade dos procedimentos e eficácia dos controles. Por meio de tal exame, possibilita-se vislumbrar a qualidade dos planos de ação que visam a correção de erros ou vulnerabilidades, possibilidade de atingimento de metas e eficiência dos controles internos (SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014). Outra tarefa da auditoria, é que seja avaliada a eficácia dos trabalhos do controle interno, isso sendo base de apoio na abordagem da extensão dos trabalhos (VIEIRA, 2009).

2.1.1 Controles Internos

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). Um cuidado a ser tomado, é a certificação de que os controles internos estão alcançando a eficiência, isso sendo alcançado por meio de um monitoramento constante, preservando a busca do 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, que são: (i) ambiente de controle; (ii) avaliação de risco; (iii) operações de controle; (iv) informação e comunicação; e (v) monitoração.

Por meio das estruturas apresentadas, identifica-se os meios de controles para as entidades, visando uma melhoria de eficiência e eficácia. Considerando que os aspectos da

auditoria e controle interno contribuem para a entidade, Walz (2008) apud Imoniana, Matheus e Perera (2014), expõe que para a ocorrência da criação de valor, e melhorando o valor de mercado da organização, a auditoria e controles devem buscar reduções de custos.

2.2 Redução de Custos pela Auditoria

Por meio da atuação da auditoria podem ser identificados processos que possuem custos ocultos, e com tal identificação poderá ser efetuado plano de ação para controle dos mesmos (MARTINS et al., 2013). Sabe-se que possuir o staff de auditoria interna irá acarretar em custos, tendo uma grande contenda, que é se este órgão gera o benefício maior que seus custos (IMONIANA; MATHEUS; PEREA, 2014). Viana (2013) em seu estudo sobre instituição de ensino superior pública apresenta que também ocorre auditoria dos processos, e retoma a busca pela redução de custos, sendo facilitada pela colaboração da auditoria na identificação de possibilidades.

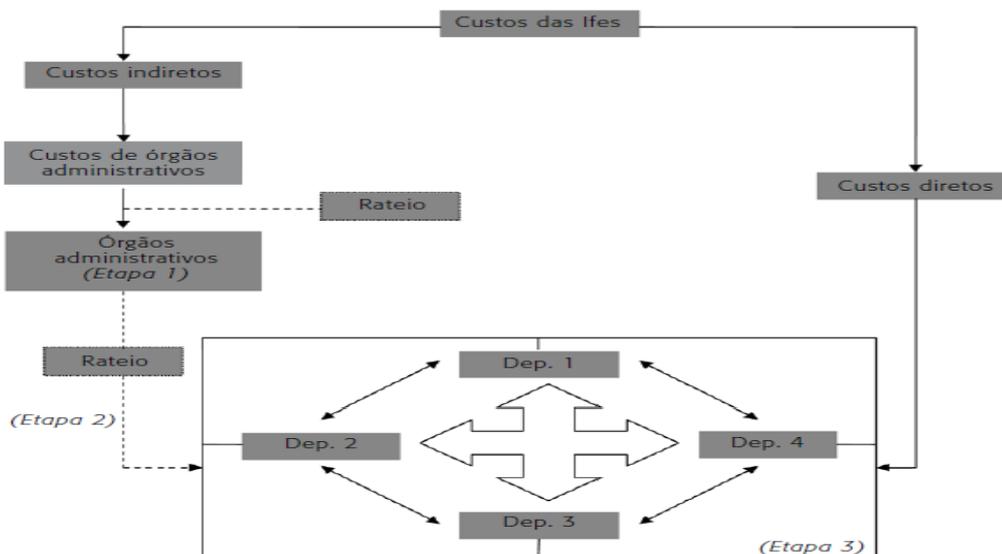
Enquanto no meio empresarial a redução de custos propiciada pela auditoria se foca na geração de valor da empresa, Eberle, Milan e Lazzari (2010), citam que em instituições de ensino a redução de custos enfoca a melhoria dos atributos de ensino da entidade. Percebe-se que o crescimento das universidades deve ser proporcionado, entretanto os recursos públicos destinados a esta demanda são insuficientes, então a relevância da gestão de custos é ressaltada (MAGALHÃES et al., 2010). Por meio de sua pesquisa, Koshal e Koshal (1999) apuraram que em universidades norte americanas existe uma diferença no custo marginal entre instituições ensino públicas e privadas, onde as primeiras possuem custo inferior as segundas, clarificando a eficiência nos controles de gestão de custos.

Para a busca da mitigação de efeitos nocivos nas universidades, a gestão de custos é um dos fatores fundamentais, mas isso implica na geração de informações para os gestores de maneira precisa sobre as atividades, uma vez que os métodos e modelos das informações podem advir dos trabalhos de auditoria e controle interno (MARETH; ALVES; BORBA, 2012). Koshal e Koshal (1999) por meio de seu estudo sugerem que deve ser perseguida uma redução de custos em escala, onde implicaria na existência de graduação, pós-graduação e atividades de pesquisa, isso desencadeando a economia nos gastos.

Na busca pela melhoria na gestão de custos, deve ser considerado que cada IES possui suas particularidades, visto a realidade regional; mesmo realizando atividades correlatas, as estruturas organizacionais divergem, tal ocorrência se dá pelos diferentes órgãos de assessoria, número de unidades acadêmicas e até em nomenclaturas (MAGALHÃES et al., 2010). Havendo uma gestão de custos na universidade, considerando suas características individuais, não se terá apenas informações de redução de custos, mas estas informações irão contribuir para o bom planejamento e tomadas de decisões, como possibilidade de expansão do espaço físico, implantação de novos cursos, ou até mesmo, encerramento de cursos se for o caso (CHIAU; PANUCCI-FILHO, 2013).

A maior fatia dos custos em IES são fixos, com predominância na folha de pagamento, mas os controles não devem ter a visão que o ideal seja a redução do quadro funcional, e sim a busca a exploração de toda a capacidade da universidade, atendendo maior número de estudantes, e reduzindo os custos unitários (REINERT; REINERT, 2005). Magalhães et al. (2010) explicita em seu estudo o modelo de apuração de custo, que por sua vez mira o custo por aluno, o mesmo sendo dividido em três etapas, conforme exemplificado na Figura 2.

Figura 2: Modelo de apuração de custo de ensino



Fonte: Magalhães et al., 2010.

A ilustração facilita o entendimento do processo de apuração de custo, cabendo o detalhamento de cada etapa feita pelo autor. Na primeira etapa 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, a terceira etapa, que será a distribuição dos custos entre os departamentos acadêmicos, alocando de acordo com o número de alunos nas disciplinas oferecidas por departamento.

O modelo da Figura 2 pode ser verificado e implementado nas IES, claro que considerando aquilo que Reinert e Reinert (2005) citam sobre as particularidades, uma vez que a atribuição de implementar o modelo pode ter variados atores, mas a auditoria interna pode constatar essa necessidade juntamente com o controle interno. Observa-se que os mesmos possuem um plano de trabalho de verificação, e posteriormente elaboram relatório da execução das atividades, então dispõe das informações necessárias, e um trabalho em conjunto pode gerar uma adaptação a realidade de cada instituição, promovendo uma melhora na gestão de custos.

3 Metodologia

O presente estudo classifica-se quanto aos objetivos como descritivo e exploratório com abordagem qualitativa, e com delineamento documental por empregar dados secundários (MARTINS, THEÓPHILO, 2007). Compõem a população investigada as IFES localizadas no Paraná, sendo 3 instituições denominadas neste estudo como “IFES A”, “IFES B” e “IFES C”. Definido os entes objeto de estudo – “IFES A”, “IFES B” e “IFES C”, os dados foram coletados em dois tipos de documentos específicos (i) Relatório de Planejamento de Auditoria Interna (PAINT) e (ii) Relatório de Auditoria Interna (RAINT) das referidas IFES correspondentes ao exercício de 2013. Os dados coletados nos relatórios PAINT e RAINTE são os pontos de auditoria interna a serem executados e os posteriores achados da auditoria realizada. Os dados coletados, quer de natureza qualitativa [p.e., achados de desvio de cumprimento de uma norma de licitação] ou quantitativa [p.e., valores de compras de insumos acima de preço médio de mercado por uma dada unidade], foram, posteriormente objeto de

análise quanto ao seu potencial impacto na redução dos gastos públicos e melhoria na qualidade da gestão da coisa pública.

4 Resultados e análise

4.1 IFES A

A “IFES 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 das humanidades, ciências sociais, exatas, ciências da terra e saúde, cabe destaque para o complexo 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, 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 autoria interna da “IFES A”.

Quadro 1: PAINT X RAINT “IFES A”

Procedimento de Auditoria Planejado (PAINT)	Controle de Custo Relacionado	Achado de Auditoria (RAIN T)	Recomendação de Auditoria
Acompanhamento de 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 / Impossibilidade de verificar se os gastos foram alocados adequadamente.	Melhoria quanto à apresentação das prestações de contas e consequente profissionalização das ONGs.
Auditoria em processos licitatórios do Hospital Universitário	Recursos aplicados em investimentos, pagos por materiais e serviços de construção no Hospital.	Diferenças de valor inexpressivo em alguns valores pagos / Necessidade de licitação com novos fornecedores / Ausência de comprovação de capacidade de entrega dos fornecedores.	Melhoria processo 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 (desorganizado).	Melhoria no processo de cotação eletrônica de bens de pequeno valor/ Capacitação técnica dos servidores que efetuam gestão.
Acompanhamento de prestações de contas de contratos e convênios celebrados com a Fundação de Apoio	Recursos arrecadados pela Fundação aplicados adequadamente, evitando desperdícios de recursos e gastos desnecessários ao erário.	Falta de organização na prestação de contas e comprovação de gastos.	Contratos devem ter objetos específicos e detalhados / valores arrecadados e 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 inadequados 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 pagamento verba / Falta de autorização da Chefia de plantões nos limites vigentes na Lei.	Implementação dos controles faltantes identificados - conciliação, checagem de limites de plantões.
Auditoria de acompanhamento da execução de obras	Custos com obras nas instalações e equipamentos dos vários imóveis da IFES A de acordo com os cronogramas físico-financeiros, evitando o aumento de custo com aditivos e adicionais nas obras não autorizados.	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 indevidamente, acrescido de atualização.
Cessão de Pessoal	Custos inadequados com pagamento de verbas salariais / despesa de pessoal.	Ausência de controle adequado dos servidores cedidos / Ausência de acompanhamento de frequência dos servidores / Inadimplência por parte dos órgãos que requisitaram servidores da IFES A.	Melhoria nos controles mensais dos servidores cedidos por matrícula. Solicitar que os servidores cedidos aos órgãos inadimplentes retornem a IFES.

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, verifica-se por meio da análise do quadro resumo que 6 não possuem relação ou impacto direto na redução de custos e do total de procedimentos de auditoria planejados para o ano de 2013, 7 resultaram em apontamentos de recomendações de melhoria relacionadas diretamente com o controle de custos, sendo inclusive apontado especificamente recursos a serem ressarcidos ao erário público da ordem de aproximadamente R\$ 400.000,00.

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

Os principais aspectos apontados pela auditoria interna que guardam relação direta com as práticas que abordam a redução de custo dizem respeito à: avaliação da gestão de contratos e convênios celebrados entre a “IFES A” e organizações não governamentais do terceiro setor (ONGs), que podem trazer consequências à organização por conta da possível solidariedade em todas as operações celebradas pela ONG nos respectivos convênios e contratos. Qualquer insucesso de operação realizada pela ONG poderia trazer consequências financeiras inadequadas à IFES, tais como multas, juros, ações judiciais cíveis e trabalhistas, que poderiam onerar as finanças da “IFES A”; (i) gastos em excessos ou desnecessários na administração de contratos de obras civis nos campi e demais equipamentos de propriedade da “IFES A”. Aditivos contratuais indevidos, pagamento de fornecimentos inexistentes e serviços não executados ou realizados de maneira inadequada também podem impactar no descontrole dos custos da “IFES A”. Neste aspecto em particular, a auditoria interna identificou valores devidos à “IFES A” a título de restituição, por pagamento indevido, em montante equivalente a cerca de R\$ 400.000,00, valores estes sem a consideração de juros e

atualização monetária; (ii) Os gastos com remuneração e benefícios de pessoal também são objetos de verificação da auditoria interna da “IFES A” e devido ao grande volume de servidores – cerca de 6.200 – apresenta riscos de pagamento de verbas indevidas, em excesso. Foi objeto de verificação planejada e 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 à “IFES A” por conta da cessão de servidores a estes organismos.

4.2 IFES B

A “IFES B” foi criada a partir do Centro Federal de Educação Tecnológica do Paraná (Cefet-PR). 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. A “IFES B” tem doze campi no Paraná, planejados de acordo com a necessidade da região onde está situado. 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 da “IFES B”.

Quadro 2: PAINT X RAINT “IFES B”

Procedimento de Auditoria Planejado (PAINT)	Controle de Custo Relacionado	Achado de Auditoria (RAIN T)	Recomendação de Auditoria
Auditoria das concessões de Aposentadoria e Pensão a servidores	Objetiva de evitar 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 de servidores	Verificar a legalidade nos processos de revisão de aposentadorias e pensões.	Antes da emissão do relatório de auditoria, todos os valores inconsistentes foram ajustados.	Aconselhou-se ratificar as vantagens quando ocorrerem alterações nos proventos e nas pensões.
Auditoria dos processos licitatórios relacionados aos processos administrativos e de funcionamento da “IFES B”	Auditoria visa identificar se ocorreram aquisições de materiais e serviços por valor superior ao de mercado ou ausência de interesse público.	Alto volume financeiro, empenhado em curto espaço de tempo. Foram constatadas ainda falta de padronização dos processos licitatórios, de dispensa e de inexigibilidade de licitação, 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	Auditoria visa identificar se os contratos em vigor foram adquiridos por preço superior ao de mercado ou ausência de interesse público; e prestação de serviços de baixa qualidade e falta de fiscalização.	Os achados dos procedimentos de auditoria indicaram inconsistências nas percentagens, insumos, benefícios e demais custos; falta de padronização na formalização processual; falta de padronização de cláusulas contratuais e edital de serviços terceirizados e planilhas de custos.	Ressalta-se que é essencial a profunda pesquisa de mercado, estimando-se valor justo para a licitação a fim de evitar sobre preços.
Auditoria de diárias e passagens no país e exterior	Verificar se os procedimentos de concessão ocorreram de forma indevida.	Foram listados processos pendentes de finalização, passagens de preço maior, pagamento de dois adicionais para a mesma localidade de destino.	Observar os normativos internos.
Auditoria de estagiários contratados	Auditoria busca identificar se os Estágios internos ocorreram de maneira irregular que caracterizam vínculo Empregatício e oneração indevida da Folha de Pagamentos.	Foram constatados dois estagiários em determinado campus com jornada de 40 horas semanais e, em outro campus, pagamento de auxílio-transporte em pecúnia, inferior a R\$ 6,00 por dia, em desacordo com a Orientação Normativa.	Observar os normativos internos.
Auditoria de serviços recorrentes (Energia Elétrica, Telefonia Fixa e Móvel).	Auditoria visa identificar se foram praticados preços superiores aos contratados ou aos de mercado e ausência de normas internas.	Foram constatadas ultrapassagem da demanda contratada de forma reiterada, o que encarece o custo da energia elétrica; pagamento de multas nas faturas de energia elétrica de forma reiterada.	Observar os normativos internos.
Auditoria dos programas de assistência ao Estudante (bolsas e benefícios)	Auditoria busca verificar se foram concedidos benefícios assistenciais a alunos que não cumprem os regulamentos dos programas.	Foram constatadas variações de aproximadamente 28% no custo das refeições entre os campi, embora haja subsídios de estrutura e de alguns materiais e equipamentos aos refeitórios.	Observar os normativos internos.
Auditoria das obras do Programa de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais de Ensino Superior - REUNI	Auditoria se propõe a analisar os procedimentos de Licitações, inexigibilidades e dispensas na contratação de bens e serviços relacionados às obras de reestruturação e expansão das unidades da “IFES B”.	Foi realizado o acompanhamento das análises das planilhas e monitoramento dos processos. A análise prévia dos termos aditivos de obras ocasionou a economicidade de R\$ 1.204.610,05.	Observar os normativos internos.
Auditoria dos benefícios relacionados a Assistência para saúde suplementar	Auditoria busca identificar se não ocorreram gastos desnecessários com concessão de benefícios a servidores e dependentes sem comprovação de inscrição em plano de saúde.	Em relação aos descontos ocorridos na folha de pagamento, foram averiguadas inconsistências em alguns servidores. 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 da “IFES B”	Verificar se foram registrados servidores no Plano de Saúde da “IFES B” em não conformidade com os regulamentos do Plano, causando onerosidade	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.

	desnecessária ao plano de benefício.		
Auditoria do benefício de Assistência pré-escolar	Verificar se a “IFES B” não realizou pagamento de valores de forma desnecessária a servidor que não deveria possuir direito a assistência pré-escolar.	Verificou-se que havia oito servidores com dependentes de idade pré-escolar que não recebiam o benefício.	Observar os normativos internos
Auditoria do benefício de Auxílio Transporte	Verificar se a “IFES B” não incorreu em gastos desnecessários.	Inconsistências conforme o relatório de auditoria.	Aperfeiçoar os controles internos. Concessões de benefício tão-somente nos dias de efetivo deslocamento.
Auditoria da Folha de Pagamento de Servidores	Verificar se a “IFES B” não incorreu em gastos excessivos, por conta de Pagamentos informados sem parametrização e benefícios lançados manualmente.	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	Verificar se a “IFES B” não incorreu em gastos desnecessários e excessivos por concessão do benefício Titulação a Docente sem comprovação da titulação correspondente.	Em uma amostra de 121 servidores, verificou-se a ocorrência de 37 ausências de certificado, diploma ou revalidação, apenas com declaração de conclusão de curso.	Observar os normativos internos.
Auditoria da Folha de Pagamento de Servidores	Verificar se a “IFES B” não incorreu em gastos desnecessários e excessivos por concessão do pagamento de remuneração a servidores ausentes.	Foi constatado que alguns servidores não concluíram o curso pelo qual obtiveram redução da jornada de trabalho, dentro do prazo especificado.	Observar os normativos internos.
Auditoria da Folha de Pagamento de Servidores	Auditoria visa identificar se a “IFES B” não incorreu em gastos excessivos por conta de Pagamentos de vantagens sem as devidas comprovações documentais.	Foram analisados dezenove processos, e os inconsistentes corrigidos ou licitados antes de sua concessão, o que gerou economia de R\$ 9.523,56.	Observar os normativos internos.

Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

Por meio dos dados apresentados no quadro acima se depreende 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 resultados relevantes na inspeção dos pagamentos de vantagens sem as devidas comprovações documentais, o que gerou economia de R\$ 9.523,56.

4.3 IFES C

A instituição denominada aqui de “IFES C” é originária de três instituições do estado do Paraná, Escola Alemã (Século XIX), Colégio Progresso (Século XX) e a Escola Técnica da IFES A (ET – IFES A), 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 a “IFES C” possui 40655 alunos (presencial e EAD), compreende 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 nas legislações vigentes, normas internas, procedimentos, planos, metas, objetivos e diretrizes da “IFES C”. O PAINT estrutura-se em 06 (seis) capítulos: áreas relacionadas que receberão auditoria; mapeamento das atividades; hierarquização e priorização das atividades; plano anual de atividades de auditoria; ações de fortalecimento da unidade: IN SFC n.01 de 2007, conclusão e análise dos resultados esperados com a atuação da auditoria.

A “IFES C” disponibiliza à auditoria interna, órgão independente de supervisão, pleno acesso às informações constantes nos sistemas, processos ou documentos da Instituição, como unidade de controle responsável por fortalecer e agregar valor à gestão. À Auditoria Interna compete intermediar a relação entre a “IFES C” e o Tribunal de Contas da União, respeitada a legislação pertinente.

No Quadro 3 têm-se as considerações acerca dos achados relativos aos procedimentos de auditoria interna da “IFES C”.

Quadro 3: PAINT X RAINTE “IFES C”

Procedimento de Auditoria Planejado (PAINT)	Controle de Custo Relacionado	Achado de Auditoria (RAINT)	Recomendação de Auditoria
Gestão Financeira – Indenizações	Verificar a legalidade do ato de concessão de diárias e passagens inibindo pagamentos indevidos.	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 pagamento 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	Verificar a legalidade, execução e acompanhamento dos contratos, identificando descumprimentos aos seus termos e a legislação.	Alguns processos estavam carentes de motivação suficiente e clara, com exposição dos fatos e do direito que levaram o “IFES C” a adquirir determinado bem ou serviço. Alguns processos de Pregão Eletrônico não constam de orçamento/pesquisa de preço de mercado no processo.	Recomendou-se o disposto na legislação pátria em vigor, além de instruções específicas constantes no relatório de auditoria.
Gestão de Pessoas - Auxílio Moradia	Verificar a regularidade do pagamento e a formulação dos processos.	Foram observados alguns equívocos quanto ao valor máximo a ser pago a título de auxílio-moradia.	Recomendou-se alterar as normativas internas do “IFES C”, com vistas a adequar os valores a serem pagos a título de auxílio-moradia, porém, sem prejuízo ao erário.
Gestão de Pessoas - Ajuda de Custo	Verificar a regularidade do pagamento e a formulação dos processos.	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	Verificar a consistência e a aderência dos controles administrativos.	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	Avaliar objetivamente a 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 observa-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 tais 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 antecedência mínima de mais de 10 dias (dentro do prazo) ficasse na faixa dos 75% de regularidade, ao invés dos 44% constatados, apenas o trecho Curitiba-Brasília geraria uma economia de 43 passagens, sobrando um saldo de R\$ 21.472,21 para a “IFES C”.

Um tópico importante dos itens auditados refere-se aos pagamentos efetuados com cartões, porém não houve apontamentos referentes à valores, somente quanto a 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 a adquirir determinado bem ou serviço. Tal problema coloca em questão a real necessidade destas aquisições, com impacto direto na gestão de custos e recursos da instituição. 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 a instituição, podendo os mesmos ser 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 consequentemente elevação dos gastos com reformas e reparos.

5 Conclusão

Este estudo teve como escopo identificar como os achados de auditoria executados nas IFES resultaram em indicativos de ações com foco na redução de gastos públicos e na gestão da coisa pública. Sua consecução se deu por meio de análises de dois tipos de documentos específicos: (i) Relatório de Planejamento de Auditoria Interna (PAINT) e (ii) Relatório de Auditoria Interna (RAINT) de três IFES paranaenses 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 que diversas ações realizadas por estes setores estão diretamente relacionadas com as práticas e políticas de redução de custos e que, quando identificadas inconformidades nas práticas realizadas pelas IFES auditadas, foram propostas soluções para corrigir ou minimizar estes impactos nos períodos seguintes. Em um dos casos específicos, foram pontuados valores que deveriam ter sido ressarcidos à “IFES A”, por conta do gerenciamento inadequado dos contratos.

Foi possível ainda concluir do estudo que as principais ações de auditoria que envolve a análise, controle e políticas de redução de custos estão relacionados aos seguintes aspectos: (i) controle orçamentário das obras de reforma das unidades (campis, hospitais, laboratórios), (ii) administração dos convênios celebrados junto a organizações do terceiro setor e fundações vinculadas às IFES; (iii) administração dos recursos humanos, basicamente relacionados à remuneração, benefícios concedidos a servidores e cessão de servidores a outros organismos da administração pública; (iv) controles internos relativos aos processos de pagamento de despesas recorrentes.

Em termos individuais foi possível observar que os apontamentos da “IFES A” que impactam nas práticas de redução de custo ativeram-se basicamente na avaliação do gerenciamento de recursos junto aos fornecedores de bens e serviços de construção e reforma, justificado pela infraestrutura da IFES, nos diversos campis, não somente na Capital Curitiba mas também em outras localidades no litoral e interior do Paraná, bem como outros equipamentos como hospitais, laboratórios e maternidades. Por conseguinte, os recursos orçamentários relacionados aos eventos de construção e reforma apresentaram riscos de má utilização dos recursos públicos, 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. Em função do grande contingente de servidores, cerca de 6.200, bem como o volume de recursos reservados, em torno de 65% do orçamento, a análise de gastos com pessoal também mereceu atenção nos procedimentos de auditoria interna, acarretando na avaliação não apenas da remuneração básica (salários), mas também de 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 das despesas correntes também foi um dos aspectos abordados na auditoria interna específica da “IFES A”, buscando identificar se o processo desde a

contratação e registro das despesas até o efetivo pagamento ocorreram de maneira satisfatória, visando não acarretar gastos indevidos e danos ao erário.

Na “IFES B”, o processo de auditoria teve grande importância para a economicidade de recursos e conseqüentemente para a gestão de custos. Os principais achados foram nos processos licitatórios, nos contratos continuados, nos 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 na “IFES C” encontrou problemas com maiores impactos pecuniários nos aspectos relacionados à gestão financeira da instituição, gestão de suprimento de bens e serviços, contratos, e gestão patrimonial de bens móveis e imóveis. As observações apontadas pela auditoria nestes itens seguidas de adequada solução se apresentam de enorme importância para o bom uso do dinheiro público.

O estudo 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 estudo do controle de custos sob a ótica da auditoria interna. 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 que novas pesquisas possam ser realizadas para a totalidade das IFES existentes no Brasil (107), além da sua expansão temporal para anos anteriores ou anos 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.

CHIAU, Angélica Violeta; PANUCCI-FILHO, Laurindo. 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, Paul; FERGUSON, Colin; MORONEY, Robyn. 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, Luciene; MILAN, Gabriel Sperandio; LAZZARI, Fernanda. 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, Adriana Amadeu. Auditoria interna: realidade ou mera rotulagem?. **Cadernos EBAP. BR**, v. 3, n. 4, p. 01-04, 2005.

IMONIANA, Joshua Onome; MATHEUS, Claudinei Portilho; PERERA, Luiz Carlos Jacob. Medição de desempenho de auditoria interna: um estudo empírico. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 3, p. 65-93, 2014.

KOSHAL, Rajindar K.; KOSHAL, Manjulika. 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, Luciane Mialik Wagnitz. 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, Elizete Aparecida de. 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.

MARETH, Taciana; ALVES, Tiago Wickstrom; DE BORBA, Gustavo Severo. 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 Vidigal Fernandes 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, José Nilson; REINERT, Clio. Método ABCD: universidade para apuração de custos de ensino em instituições federais de ensino superior. In: **CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS**. 2005.

SILVA, Wendel Alex Castro; GOMES, Maria Cristina de Oliveira; ARAÚJO, Elisson Alberto Tavares. Controles Internos Determinantes para a Eficiência na Gestão do CEFET/MG. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 1, 2014.

VIANA, Clilson Castro 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, Sergio Arnor. A Auditoria e os Sistemas de Controles Internos no Brasil: Antecedentes e Evolução. **Revista de Economia Mackenzie**, v. 5, n. 5, 2009.