



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDRÉ LUIZ DE ARAÚJO CAMPOS

**AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO PROGRAMA NACIONAL DE
ALIMENTAÇÃO ESCOLA: UM ESTUDO DE CASO NA ESCOLA ESTADUAL
JOAQUIM TORRES**

Natal/RN

Junho/2017

ANDRÉ LUIZ DE ARAÚJO CAMPOS

AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO PROGRAMA NACIONAL DE ALIMENTAÇÃO
ESCOLAR: UM ESTUDO DE CASO NA ESCOLA ESTADUAL JOAQUIM TORRES

Monografia apresentada à Coordenação de
Graduação em Ciências Contábeis da Universidade
Federal do Rio Grande do Norte, como requisito
parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Jailson da Silva

Natal/RN
Junho/2017

Catálogo da Publicação na Fonte.
UFRN / Biblioteca Setorial do CCSA

Campos, André Luiz de Araújo.

Auditoria governamental no programa nacional de alimentação escola: um estudo de caso na Escola Estadual Joaquim Torres/ André Luiz de Araújo Campos. - Natal, 2017.

39f.: il.

Orientador: Prof. Dr. José Jailson da Silva.

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Departamento de Ciências Contábeis.

1 Auditoria Governamental - Monografia 2 Gasto público - Monografia 3

ANDRÉ LUIZ DE ARAÚJO CAMPOS

AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO PROGRAMA NACIONAL DE ALIMENTAÇÃO
ESCOLAR: UM ESTUDO DE CASO NA ESCOLA ESTADUAL JOAQUIM TORRES

Monografia apresentada à Banca Examinadora do Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis, em cumprimento às exigências legais como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em: Natal/RN, ____ de _____ de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. JOSÉ JAILSON DA SILVA
Orientador

Prof. Dr. ALEXANDRO BARBOSA
Examinador

Prof. MSc. PEDRO LOPES DE ARAÚJO NETO
Examinador

Dedico este trabalho para as duas mulheres mais guerreiras que já conheci, minha mãe Marlene Bezerra de Araújo, e a minha avó Francisca Soares de Araújo.

AGRADECIMENTOS

Queria agradecer a Deus por estar em vida e poder estar vivendo este momento de extrema importância em minha história, pois em muitos momentos pensei em largar tudo, mas com muita fé consegui seguir em frente e superar os obstáculos.

A minha família, em especial a minha mãe Marlene Bezerra de Araújo, que sempre me apoiou em todas as minhas decisões, principalmente quando decidi trocar de curso, resultando nesta formação, a minha Avó Francisca que cuidou de mim enquanto eu estava em casa, e aos demais integrantes de minha família, que é grande e espalhada por este Brasil, agradecer por ser serem pessoas maravilhosas em minha vida.

Aos meus verdadeiros amigos que sempre acompanharam minha caminhada durante esses quatro anos e meio de graduação e viveram comigo o sonho de ter uma vida melhor, compartilhando experiências e planos, hoje quase todos formados.

Também agradeço aos professores que tive durante a graduação nesta Universidade, transmitindo seus conhecimentos de forma excelente, aos colegas de curso que também me ensinaram bastante, mostrando uma forma diferente de pensar, abrindo portas e janelas para conhecimentos diversos, aos que foram meus colegas de profissão durante meus dois anos de estágio no Ministério Público do RN, onde tive excelentes professores tanto na área profissional, quanto na área pessoal, sendo de muito valor cognitivos.

Por fim, de modo geral, considero esses quatro anos e meio de formação, como um momento que ficará imortalizado em minha história, onde eu pude crescer intelectual e espiritualmente, cuja realização pessoal e profissional foi apenas um ciclo que se encerra para que se dê início a outro, dada a permissão Deus, será de muito sucesso.

*“A mente que se abre a uma nova ideia jamais
voltará ao seu tamanho original”.*

(Albert Einstein)

RESUMO

O trabalho apresentado tem como objetivo analisar a conformidade do Programa Nacional de Alimentação Escolar - PNAE através de auditoria operacional numa escola estadual na cidade de Natal-RN. Para alcance dos resultados, foi aplicada uma auditoria na Escola Estadual Joaquim Torres. Foi verificado todos os pontos citados e exigidos por lei que rege o programa, além de entrevistas e inspeções físicas no local para averiguar a conformidade e opinião dos usuários. É um programa de pouco conhecimento da sociedade, mas que é de relevante impacto na qualidade de vida dos usuários, ficou claro que apesar do baixo recurso alocado para o programa, a gestão da escola é fundamental para o desempenho e execução do mesmo. Por meio deste trabalho de auditoria, observou-se que a escola estudada não atingiu todos os requisitos obrigatórios, mas de certa forma foram consideradas as limitações que vão além do que a administração da escola pode realizar. Dessa forma, a auditoria atingiu um grau satisfatório, no entanto foram feitas recomendações para que a escola consiga atingir os requisitos obrigatórios pré-estabelecidos no PNAE.

Palavra-chave: Auditoria Governamental. Gasto público. Programa Nacional de Alimentação Escolar.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the compliance of the National School Feeding Program (PNAE) through an operational audit in a state school in the city of Natal-RN. To reach the results, an audit was applied at Joaquim Torres State School. All points cited and required by law governing the program have been verified, as well as on-site physical interviews and inspections to ascertain user compliance and opinion. It is a program that is little understood by society, but has a significant impact on the quality of life of users, it was clear that despite the low resources allocated to the program, school management is fundamental for the performance and execution of the program. Through this audit work, it was observed that the school studied did not meet all the mandatory requirements, but to a certain extent, limitations were considered that go beyond what the school administration can do. Thus, the audit reached a satisfactory degree, however, recommendations were made so that the school can meet the mandatory requirements pre-established in the PNAE.

Keyword: Government Audit. Public expenditure. National School Feeding Program.

LISTA DE FIGURAS

LISTA DE SIGLAS

PNAE	Programa Nacional de Alimentação Escolar
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
ODP	Observatório da Despesa Pública
CGU	Controladoria Geral da União
CAE	Conselho de Alimentação Escolar
FNDE	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
EEx	Entidades Executoras
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	21
2.1 Auditoria governamental.....	23
2.2 Gasto público.....	24
2.3 Programa Nacional de Alimentação Escolar - PNAE.....	25
3 METODOLOGIA.....	28
3.1 Tipologia da pesquisa.....	28
3.2 Universo e amostra.....	28
3.3 Instrumento e processo de coleta de dados.....	29
3.4 Limitações do método.....	29
4 ANÁLISE E RESULTADO.....	30
4.1 Matriz de planejamento.....	30
4.2 Achado de auditoria.....	31
4.2.1 Matriz de achado.....	31
4.3 Relatório de fiscalização.....	33
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	33
APÊNDICE A – ROTEIRO DE VISITAÇÃO A ESCOLA.....	38

1 INTRODUÇÃO

1.1 Tema e problema

No cenário atual em que se encontra o Brasil, político e economicamente, a população vive tempos difíceis, sofre com o mau uso do dinheiro público e descaso dos parlamentares. Cidadãos que trabalham o ano todo, contribuindo para o crescimento do país, querem no mínimo um retorno digno dos seus tributos pagos.

Com tanto caso de corrupção no país, com toda a repercussão sobre a Lava Jato – maior caso de corrupção do Brasil, até agora – a falta de retorno dos serviços básicos, do governo para com a sociedade parece ser mais difícil. A corrupção é uma das principais causas, senão a maior, pelo qual os cidadãos não recebem o que tem direito com base na Constituição Federal. Então ficam os questionamentos sobre o quanto o sistema de fiscalização e controle ainda é falho: como tanto dinheiro pode ser desviado dos cofres públicos? Por que os órgãos de controle e prevenção não detectam? Qual a importância da auditoria governamental nesse processo?

Nos últimos anos, com o rápido avanço nas áreas de tecnologia e informação, a administração governamental sofreu diversas transformações, implementando sistemas integrados de forma inteligente, permitindo um maior controle interno e externo, provendo uma maior transparência na administração pública.

A importância da auditoria governamental é imprescindível, mas como todo bom sistema, tudo deve ocorrer bem desde o início, sendo assim, utilizando um dito popular que cabe bem na problemática: “é melhor prevenir do que remediar”, ou seja, deve-se procurar primeiro evitar que os erros e fraudes ocorram para que não tenha que tentar resolver ou amenizar um problema que já aconteceu.

A partir destes questionamentos, fica claro que tudo começa com uma boa gestão e transparência por parte dos políticos, até a parte dos servidores públicos que são responsáveis pelas diversas escolas, hospitais, por vezes, sistemas prisionais e, demais instituições de responsabilidade pública espalhadas pelo Brasil.

A população deve ter ciência e controle dos gastos públicos por meio dos portais de transparências, sabendo o que de fato tem direito, o que está sendo feito e o que também está faltando. Dentro disso existem programas em diversos seguimentos que favorecem a população, principalmente os seguimentos mais necessitados, entre eles está o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), programa de assistência social aliado a educação nas instituições públicas de ensino.

O PNAE contempla diversos alunos de várias idades, que estão matriculados em escolas públicas, cujo caráter é suplementar e está previsto na Constituição Federal, em que as três esferas governamentais têm o dever de repassar recursos financeiros às escolas, de acordo com os critérios pré-estabelecidos pelo programa. Por meio deste recurso, cabe aos gestores de cada creche, pré-escola e escola destinar e organizar a alimentação dos alunos.

Diante do exposto, faz-se necessário estabelecer a importância da auditoria governamental, mais especificamente da auditoria operacional, utilizando o PNAE em um caso prático na Escola Estadual Joaquim Torres. Assim, o presente trabalho pretende responder a seguinte questão problema: **como a auditoria governamental pode contribuir para um melhor controle do Programa Nacional de Alimentação Escolar?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

Para responder a questão problema da pesquisa, o presente trabalho possui o seguinte objetivo: analisar a conformidade do Programa Nacional de Alimentação Escolar por meio de auditoria operacional na Escola Estadual Joaquim Torres.

1.2.2 Específicos

- Identificar todos os pontos exigidos por lei do Programa.
- Verificar se todos os pontos exigidos estão sendo cumpridos, conforme a lei.
- Analisar o andamento do programa na escola estudada por meio de entrevistas orais.
- Propor recomendações para a escola estudada, a partir dos problemas identificados na auditoria.

1.3 Justificativas do estudo

O estudo deste trabalho busca contribuir com a auditoria operacional governamental, o acompanhamento e controle do Programa Nacional de Alimentação Escolar, por meio de um estudo prático de caso numa escola estadual do Rio Grande do Norte.

A auditoria governamental é utilizada para acompanhamento da legalidade e legitimidade dos atos e dos fatos ali avaliados. Para tal existem órgãos fiscalizadores no Brasil que trabalham exatamente para comprovar a veracidade, legalidade e execução dos diversos

programas, além de avaliar os resultados considerando eficiência e eficácia, conforme artigo 47 da Constituição Federal.

O PNAE é importante para auxiliar na formação de crianças, jovens e adultos que buscam conhecimento nas escolas, sendo também de muita importância na parte social, pois a grande maioria dos alunos de escolas públicas pertencem a classe pobre, o que as fazem ir à escola mais pela refeição – às vezes a única completa do dia.

Levando em consideração não só o lado social, mas também o financeiro, pois envolve gasto público, todos querem saber como e para onde é destinado o dinheiro dos tributos recolhidos ao governo. Para isso a auditoria governamental é essencial no controle e execução deste programa.

A presente pesquisa contribui academicamente para o tema estudado, uma vez que o assunto é pouco abordado na literatura brasileira.

1.4 Delimitação do estudo

O presente estudo ocorreu no período de novembro do ano 2016, em que todo programa de auditoria foi planejado e executado por meio de uma visita à Escola Estadual Joaquim Torres, situada no bairro Lagoa Nova, na cidade de Natal, Estado do Rio Grande do Norte.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para iniciar os estudos sobre auditoria governamental, primeiramente tem que entender o que é a administração pública e como funciona, segundo Meirelles (2003, p.63), administração pública é “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”, ou seja, a finalidade sempre será satisfazer as necessidades da sociedade, de maneira alguma colocando interesses individuais a frente, atingindo assim todos os aspectos que constam na Constituição Federal do Brasil.

Como se sabe, a administração pública não tem todos os recursos necessários e disponíveis para atingir tudo e a todos, por isso entra a importância de uma gestão competente para obter resultados com o mínimo de recursos possíveis, conforme modelo gerencial direcionado à eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

Entendido a administração pública, e entrando no campo da contabilidade, inserida tem a contabilidade pública como uma subdivisão dessa, que nada mais é a ciência que “estuda, orienta, controla e registra os atos e fatos da administração pública, demonstrando o seu patrimônio e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento” (CARVALHO, 2006, p.152).

Como legislação para a contabilidade pública no Brasil, temos a Lei nº 4.320/64. De acordo com o artigo 83: “A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. ”

Conforme a referida lei, ressalvada e explicada por Kohama (2006), a contabilidade pública não pode ser considerada apenas como registro contábil, mas também vista com observação da legalidade dos atos e fatos da execução orçamentária, sendo controlada e acompanhada concomitantemente e subsequente.

Pode-se então dizer, a partir dos conceitos acima mencionados, que a contabilidade pública apresenta uma função importante para a administração pública e a quem ela interessa, a sociedade, demonstrando os atos de uma gestão pública de forma clara, precisa e acessível a todos, de acordo com o conceito de ciência social.

2.1 Auditoria governamental

A auditoria apareceu pela necessidade de confirmação dos registros contábeis das diversas empresas que surgiram ao longo do tempo, tanto para os donos de empresas até aos

usuários que formam capitais de grandes empresas. Esta técnica permite que se tenha uma proteção patrimonial como garantia, conforme os resultados apresentados em balanços.

Entendendo melhor o que é auditoria, de acordo com Neto (2011, p. 12), o conceito de auditoria é “o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado”.

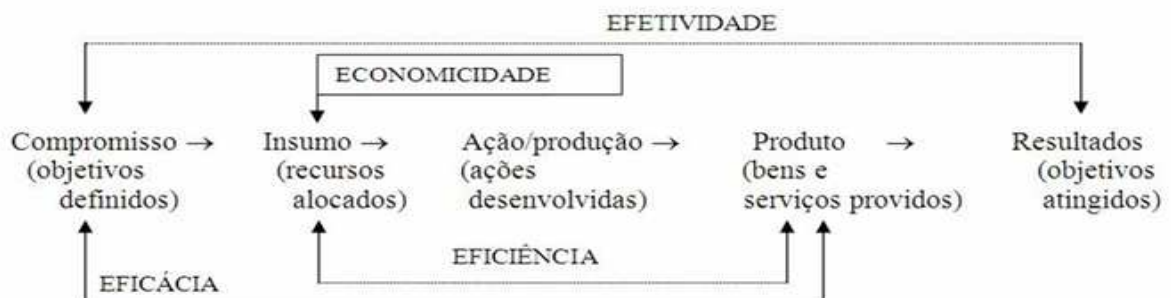
Para Perez Junior (2004, p.11), auditoria define-se como:

O levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

Indo mais a fundo, na parte governamental, Peter e Machado (2007, p.37) explicam que “a auditoria governamental contempla um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública (Direta e Indireta), compreendendo a auditoria interna e externa, envolvendo diretamente o patrimônio e/ou o interesse público”.

A auditoria governamental percebe diversos procedimentos empregados, segundo normas profissionais, a relação entre a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida e a necessidade de se emitir um relatório imparcial com opinião sobre as informações relacionadas às responsabilidades assumidas, abrangendo de forma geral todos os aspectos relevantes (economicidade, eficácia, eficiência e efetividade), conforme Figura 1, ou seja, é determinada uma relação de *accountability* onde não basta apenas prestar contas obrigatoriamente, mas também cultivar o desejo em informar.

Figura - Diagrama de insumo-produto



Fonte: Adaptado de ISSAI 3000/1.4, 2004.

Fonte: Brasília (2010).

A contabilidade como instrumento de *accountability* tem o sentido de mecanismo de prestação de contas, como Cavalcanti destaca para a contabilidade pública, onde se entende que a obrigação e o ato de prestar contas são fundamentais. No Dicionário Jurídico de Pereira e Sousa, contabilidade se diz a responsabilidade que tem aquele que recebeu alguma coisa, dinheiro ou efeitos, de dar conta dela, ou indenizar a falta ou deterioração, motivada por sua culpa ou negligência.

A relação de *accountability* está presente na Constituição Federal, art. 70 e seu parágrafo único, onde fala diretamente da prestação de contas e sua fiscalização:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Pode-se considerar a auditoria governamental uma especialização dentro deste campo da auditoria, pois apresenta peculiaridades na aplicação e sistemática específica, independentemente de seguir princípios e normas técnicas (SÁ, 2002).

O objetivo primordial da auditoria governamental é garantir resultados operacionais na gestão pública, sendo exercida nas curvas da máquina pública em todas as unidades e entidades públicas federais, levando sempre em conta os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas governamentais e gestão. Por meio de técnicas de auditoria, o Poder Executivo Federal através de seu Sistema de Controle Interno deve realizar, apurar e examinar todos os atos, fatos e regularidades dos aspectos relevantes, além de apresentar recomendações para aperfeiçoar procedimentos gerenciais e administrativos dos órgãos da administração direta e indireta.

Conforme a Instrução Normativa nº 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno, que define diretrizes, princípios, conceitos e técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, é um conjunto de técnicas que tem por objetivo avaliar a gestão pública, confrontando a situação encontrada como um critério técnico, legal ou operacional já determinado.

No âmbito da auditoria temos dois caminhos que se complementam, a auditoria interna e externa.

Auditoria interna tem a finalidade de desenvolver um plano de ações que facilitem o órgão a alcançar seus objetivos através de uma abordagem sistêmica e comportada para

melhor avaliação da eficácia dos processos que gerenciam os riscos, objetivando uma melhora nos operações e resultados, resumidamente, o objetivo é avaliar e ajudar a alta administração a desenvolver de forma adequada as obrigações.

Já a auditora externa objetiva a comprovação da exatidão dos registros contábeis, propondo soluções e melhorias aos sistemas e controles internos do órgão, sendo independente e imparcial aos resultados avaliados. Na parte governamental, por constituição, temos os Tribunais de Contas que resguardam a probidade e eficiência da administração, transparecendo os atos dos agentes públicos, repassando a sociedade a eficiência da gestão.

Ainda que a auditoria não tenha a finalidade específica de descobrir fraudes, irregularidades, por parte dos gestores e funcionários, sempre descobrem tais acontecidos, a auditoria quem avalia a qualidade das informações apresentadas aos usuários, sendo uma ferramenta bastante útil, favorecendo a gestão na correção de possíveis erros e fraudes.

2.2 Gasto público

Os gastos públicos estão constituídos na principal atividade de atuação do governo, através deles, o governo estabelece diversas prioridades referente à prestação de serviços públicos básicos e essenciais à sociedade, além de traçar planos para investimentos a serem realizados futuramente. E como os recursos (dinheiro) são adquiridos para que o governo aplique esses gastos? São por meio de recolhimento de tributos dos contribuintes.

No último ano tivemos a PEC 241 aprovada, mais conhecida como PEC do Teto de Gastos, e o que propõe tal Proposta de Emenda à Constituição? O objetivo é de limitar o crescimento das despesas do governo e tentar reequilibrar as contas públicas nos próximos anos, além de impedir que a dívida pública aumente, segundo o atual governo. A duração da medida será de 20 anos, onde os três poderes mais o Ministério Público da União e Defensoria Pública da União só poderão utilizar no ano corrente o mesmo valor utilizado no ano anterior corrigido pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). E se a o limite não for cumprido, quais as consequências? Os poderes ou órgãos ficarão impedidos no exercício subsequente de: contratar pessoal, realizar concursos, criar despesas novas, reajustar salários até que o limite previsto retorne.

Isso está ligado diretamente aos gastos do governo com programas assistencialistas, no caso desse estudo, ao PNAE, pois, por 20 anos, os valores destinados não só ao programa referido, mas também para outros, serão congelados, podendo ser reavaliada após 10 anos, conforme a PEC 241.

Quais órgãos são responsáveis pela fiscalização dos gastos públicos? Cada esfera seja ela municipal, estadual ou federal, será fiscalizada por seus respectivos Tribunais de Contas. Mas cabe a cada órgão e entidade controlar seus gastos de acordo com o repasse, fortalecendo os controles internos, pois quanto melhor esse controle, menos chances de ocorrer algum erro que possa comprometer a administração de determinado órgão público.

Para o controle dos gastos públicos, temos uma legislação ampla sobre o assunto, sendo uma etapa de fundamental importância para a execução orçamentária. De acordo com a Lei 4.320 de 17 de março de 1964, onde discorre sobre as disposições gerais:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Do que dispõe do Controle Interno

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Conforme lei, principalmente no que diz respeito ao art. 77, ao relacionar as etapas de controle, os atos públicos devem ser acompanhados em todos os momentos, como exige a lei, procurando evitar qualquer tipo de desvio, salientando a fiscalização prévia, evitando ou identificando desvios em tempo, para não haver prejuízo ao erário.

E do Controle Externo

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Quando, no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

Além do Controle Externo realizado pelos Tribunais de Contas, temos a Controladoria Geral da União que trabalha com um Observatório da Despesa Pública (ODP), que é uma

unidade permanente da Controladoria-Geral da União (CGU) que monitoram os gastos públicos com aplicação metodológica científica, contando com a tecnologia da informação avançada, para a produção de informações que buscam acelerar a tomada de decisões estratégicas. Basicamente, tem como objetivo o aperfeiçoamento do controle interno e agir como arma de apoio à gestão pública, servindo como insumo para realizações de auditoria e fiscalizações realizadas pela CGU, bem como informar gestores sobre os indicadores gerenciais, permitindo análises comparativas e gerando uma melhora nas tomadas de decisões, conseqüentemente na aplicação dos recursos. A normatização se dá pela Portaria n.º 1.215, de 25 de junho de 2009 - Institui o Observatório da Despesa Pública da Controladoria-Geral da União.

2.3 Programa Nacional de Alimentação Escolar - PNAE

O Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), também conhecido como merenda escolar anteriormente, foi implantado em 1955 em algumas escolas do Nordeste, teve crescimento e expansão ao longo dos anos, em 1988 transformou-se em um programa nacional e está presente em quase todos os municípios brasileiros, atualmente é um direito constitucional conforme o artigo 208 que diz, “o dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: VII - atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.”. É considerado o maior programa de suplementação alimentar no país, contribuindo para o desenvolvimento, crescimento e aprendizado dos estudantes matriculados nas escolas públicas e filantrópicas, além de incentivar hábitos alimentares saudáveis. Este é um dos mais antigos programas do governo, além de um dos maiores, atendendo uma porcentagem significativa de crianças.

O objetivo do programa é a distribuição diária de refeições completas e saudáveis aos alunos durante o tempo em que permanecem na escola, reduzindo a deficiência nutricional de estudantes.

Além de beneficiar diretamente os estudantes matriculados, com refeições completas e saudáveis, e educação alimentar, o programa também valoriza o acesso aos produtos da agricultura familiar, e consumo de alimentos orgânicos, contribuindo para o desenvolvimento sustentável, além de estimular a participação social exercida por meio do Conselho de Alimentação Escolar (CAE), sendo este, condição para recebimento dos recursos financeiros.

Os recursos financeiros emanam do Tesouro Nacional, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) repassa os recursos financeiros às Entidades

Executoras (EEx), que são os estados, municípios e o Distrito Federal, onde são responsáveis pela execução do programa e utilização do dinheiro repassado pelo FNDE, que tem origem complementar. A gestão é descentralizada, ou seja, as EEx são responsáveis pela administração do programa, repassando para as escolas locais os recursos, seja ele em alimentos ou em pecúnia, conforme a quantidade de alunos, onde é feito um cálculo.

Conforme o Portal do FNDE, os valores repassados pela União às EEx por dia letivo para cada aluno matriculado são definidos de acordo com a etapa e modalidade de ensino:

- Creches: R\$ 1,07
- Pré-escola: R\$ 0,53
- Escolas indígenas e quilombolas: R\$ 0,64
- Ensino fundamental e médio: R\$ 0,36
- Educação de jovens e adultos: R\$ 0,32
- Ensino integral: R\$ 1,07
- Programa de Fomento às Escolas de Ensino Médio em Tempo Integral: R\$ 2,00
- Alunos que frequentam o Atendimento Educacional Especializado no contraturno: R\$ 0,53

Vale ressaltar três pontos importantes que o PNAE abrange:

- Nutricionista que será responsável pelo cardápio escolar;
- Qualidade da alimentação de forma saudável (cardápio);
- Utilização obrigatória de pelo menos 30% dos recursos financeiros em produtos da agricultura familiar.

Esses aspectos mencionados são base para o funcionamento do Programa Social, onde a participação obrigatória da nutricionista no cardápio contribuirá para uma alimentação que atinge todos os valores nutricionais necessários para os estudantes contemplados, consequentemente a qualidade das refeições. Juntamente com a qualidade dos produtos, onde uma parcela de produtos orgânicos adquiridos com cultivo familiar, fomentando a economia e a cultura alimentar local.

Para acompanhamento da execução do PNAE, algumas diretrizes são pré-estabelecidas para que os aspectos mais importantes sejam cumpridos, é aí que entra o CAE. Ele irá fiscalizar e controlar a aplicação dos recursos a fim de cumprir com a merenda escolar, além de acompanhar o cardápio e sua elaboração, o que também deu o rumo para o trabalho de auditoria que foi realizado. A cada início de ano, o Conselho emite um parecer final de acordo com as contas apresentadas pela Entidade Executora, onde serão avaliadas e enviada

ao FNDE. Esse parecer pode interromper possíveis repasses futuros, se porventura alguma irregularidade na gestão for apresentada.

O PNAE pode ser gerido operacionalmente em duas formas: centralizada e a escolarizada.

A centralização acontece por meio da prefeitura e estado que executam o programa em todas as etapas, recebendo os recursos financeiros, administrando e por fim prestando contas, adquirindo e distribuindo os alimentos, além de elaborar o cardápio. Essa forma pode trazer grande vantagem com relação ao controle de todo o processo, garantindo a qualidade dos alimentos em todas as escolas, também o governo pode ter um maior poder de negociação frente aos fornecedores, sendo possível reduzir gastos.

Já na forma escolarizada, as prefeituras e estados fazem o repasse dos recursos financeiros para as creches e escolas que a pertencem, sendo assim, cada entidade é responsável pela execução do programa. Neste formato de gestão, a logística na distribuição de alimentos, principalmente os perecíveis, tem uma facilidade a mais, já que o trâmite seria mais curto, por outro lado torna o controle e fiscalização do processo de compra e execução do programa mais difícil.

A escola estudada neste presente trabalho, tem o método de gestão escolarizada, onde todo o programa é gerido pela diretora, conforme documentação apresentada por ela.

3 METODOLOGIA

O estudo visa informar de forma sistemática, metódica e crítica, todo o conteúdo abordado e, principalmente, apresentar o conhecimento mais aprofundado sobre o tema destacado.

O resultado do estudo deve contribuir para o conhecimento da sociedade. Para a parte acadêmica, a importância do estudo desperta o interesse dos estudantes para os temas apresentados pelos professores, sendo assim, temos o produto da pesquisa científica, dando continuidade e aprofundando ao conhecimento teórico e prático nos locais de ensino.

3.1 Tipologia da pesquisa

Partindo do pensamento que método é uma prática para atingir determinado fim e que o objetivo da ciência é a busca do conhecimento, segundo Prodanov e Freitas (2013, p.24), “podemos dizer que o método científico é um conjunto de procedimentos adotados com o propósito de atingir o conhecimento”. A pesquisa é apresentada como estudo de caso, onde a coleta de dados é fornecida por pessoas, e este, tem como metodologia a classificação de pesquisa aplicada, onde foi buscada a aplicação prática de conhecimentos para solução de problemas específicos e locais.

Objetivamente, a pesquisa tem característica descritiva, conforme Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa descritiva pode ser resumida como aquela que observa, registra, analisa, classifica, interpreta e ordena os dados sem que haja interferência do pesquisador, sendo determinada uma população e exposta suas características. Tal pesquisa descritiva busca a atuação prática, frequência de um determinado evento, relação, causas e características, sendo necessária a padronização da coleta de dados, assumindo o caráter de estudo de caso por meio de “estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento” (GIL, 2008).

Como dito anteriormente, o estudo de caso consiste em coletar e analisar as informações sobre o grupo determinado, com a finalidade de estudar diversos pontos de acordo com o assunto da pesquisa. Pode ser quantitativa e qualitativa, entendido como categoria de investigação, objetiva-se de forma aprofundada sobre o grupo em questão. Como quesitos básicos para realizá-la, precisa-se de severidade, objetivação, originalidade e coerência.

Segundo Martins (2006, p.11, *apud* Prodanov e Freitas 2013, p.61), “como estratégia de pesquisa, um Estudo de Caso, independentemente de qualquer tipologia, orientará a busca de explicações e interpretações convincentes para situações que envolvam fenômenos sociais complexos”, e, também, a elaboração “de uma teoria explicativa do caso que possibilite condições para se fazerem inferências analíticas sobre proposições constatadas no estudo e outros conhecimentos encontrados”.

Partindo do ponto de vista da abordagem do problema, classificamos a pesquisa como qualitativa, onde não se pode traduzir em números (estatisticamente) o objetivo e a subjetividade do sujeito. Os dados são analisados indutivamente, o ambiente de pesquisa é fonte direta de dados, não utilizando dados estatísticos como análise, sendo descritivos e reproduzindo, na realidade estudada, o maior número possível de elementos existentes.

Nesse tipo de abordagem, o pesquisador não tem qualquer manipulação intencional no ambiente estudado, não sendo preciso numerar ou medir unidades. Conforme Prodanov e Freitas (2013, p.70), diz:

Preocupa-se muito mais com o processo do que com o produto. Na análise dos dados coletados, não há preocupação em comprovar hipóteses previamente estabelecidas, porém estas não eliminam a existência de um quadro teórico que direcione a coleta, a análise e a interpretação dos dados.

Ou seja, este trabalho tem a finalidade de mostrar a aplicação da auditoria como um estudo de caso, qualificando todo processo sem intenção de quantidade, e por mais que não seja preciso apresentar um prenúncio estabelecido, não anula os manuais e leis que direcionaram o trabalho de auditoria.

3.2 Universo e amostra

A presente pesquisa foi realizada na Escola Estadual Joaquim Torres, situada na cidade do Natal, bairro Lagoa Nova, com a diretora, coordenadora, professoras, merendeiras e alunos. Foram consultadas todas as pessoas envolvidas no processo, e selecionado alguns alunos para entrevista, cuja finalidade foi confrontar todas as respostas com o direcionamento planejado.

A amostra não é probabilística, ou seja, não causal, foi uma amostra intencional a fim de se estudar especificamente a Escola Estadual Joaquim Torres, em um contexto específico.

3.3 Instrumento e processo de coleta de dados

Para coleta dos dados analisados e interpretados em tal pesquisa, foi desenvolvido um *check-list* dos principais aspectos exigidos por lei no PNAE. Todos os pontos foram consultados e retirados no portal do programa. O *check-list* foi produzido com o intuito de verificar e avaliar a execução do programa, pela percepção dos usuários e pessoas diretamente ligadas, parte estrutural e controle, como mostra o objetivo do presente trabalho.

A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas, observação direta intensiva e sistemática, do ambiente estudado.

3.4 Limitações do método

O método aplicado possui algumas limitações, como *a falta de rigor metodológico*, permitindo, por vezes que o pesquisador aceite evidências equivocadas, ou ponto de vista tendencioso para as descobertas e conclusões, sendo assim necessário cuidado redobrado na fase de planejamento e coleta.

A dificuldade de generalização também é um limitante no estudo de caso, pois sendo estudo único, o esclarecimento científico mostra-se frágil, devido a situações encontradas apenas no universo estudado, podendo comprometer a confiança dos achados de auditoria.

O tempo destinado à pesquisa embora possa ser um fator limitante no estudo de caso (PRODANOV; FREITAS, 2013), vai depender de como se busca o conhecimento objetivado, porém neste trabalho este fator não foi limitante, haja vista a obtenção dos dados coletados ter sido possível mediante informações dos entrevistados, conforme especificado neste estudo, e observação *in loco*.

4 ANÁLISE E RESULTADO

A análise da pesquisa é descritiva, onde foi estudada e verificada por meio de auditoria operacional a execução do Programa Nacional de Alimentação Escolar na Escola Estadual Joaquim Torres, situada em Natal/RN, em que a população estudada foram todas as pessoas que fizeram parte do programa, direta ou indiretamente. Utilizou-se um *check-list* como roteiro de visitação de forma objetiva, para obtenção das informações e posteriormente avaliação dos resultados, conforme planejado.

Inicialmente, foi procurada uma escola que atendesse e participasse do programa, cujo critério para todas as descrições de achado foi a Lei nº 11.947/09 e a Resolução nº 26/2013 do FNDE.

Seguindo, o trabalho de auditoria foi utilizado os padrões de auditoria de conformidade do TCU, conforme Figura 2.

Figura - Padrões de auditoria de conformidade do TCU



Fonte: Renato Braga, CISA, CIA, CGAP (2011).

O planejamento foi a primeira parte do estudo, em que foi direcionado todo o trabalho conforme o objetivo, preparando a matriz de planejamento, que é a conformidade da execução do programa. Foi projetado um *check-list* com base na legislação do PNAE e utilizado na visita *in loco*.

Depois de todo planejamento de auditoria, foi feita a execução, em que o principal ato foi a visitação ao local onde foi realizado o estudo de auditoria, na escola escolhida. Foi utilizado como principais métodos de avaliação, a entrevista oral com a diretora, coordenadora, merendeiras e alunos, e não menos importante, a observação do local e percepção do auditor.

Com ajuda do *check-list* foi averiguado todos os participantes ligados diretamente ao programa, sendo perguntado sobre documentação e como tudo funcionava na escola, à diretora e à coordenadora. O auditor teve acesso a documentação e notas fiscais das compras

de alimentos, e verificou-se a quantia obrigatória que a escola tem que utilizar com a agricultura familiar. Também foram entrevistadas as merendeiras, que explicaram como são feitas as alimentações e o modo de preparo de acordo com a legislação e o que está ao alcance. Não foi entrevistada a nutricionista, responsável pela elaboração do cardápio da escola, pois não se encontrava no local.

Por fim, foram selecionados alguns alunos a fim de saber se eles alimentam-se todos os dias conforme previsto, além de saber a satisfação sobre a qualidade das refeições. Todas essas entrevistas foram confrontadas a fim de constatar qualquer divergência. Após, foi feita a matriz de achados, que será confrontada com a matriz de planejamento e observadas as discrepâncias entre elas no que diz respeito aos fatos relevantes, para então finalizar com o relatório final de auditoria.

4.1 Matriz de planejamento

O planejamento de auditoria visa delimitar o objetivo e escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessários à sua realização.

Figura - Pontos da Matriz de Planejamento



- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Questão de auditoria | <input type="checkbox"/> Objeto |
| <input type="checkbox"/> Informações necessárias | <input type="checkbox"/> Membro |
| <input type="checkbox"/> Fontes de informação | <input type="checkbox"/> Período |
| <input type="checkbox"/> Procedimentos | <input type="checkbox"/> Possíveis achados |
| <input type="checkbox"/> Detalhamento do procedimento | |

Fonte: Renato Braga, CISA, CIA, CGAP (2011).

A matriz de planejamento é um instrumento utilizado para organizar as informações relevantes do planejamento, definir os objetivos e escopo da auditoria. O entendimento tem que ser homogeneizado para que todos entendam o objetivo do trabalho, os passos a serem seguidos e a estratégia metodológica a ser adotada. Esta ferramenta também serve de orientação aos auditores nas fases de execução e de elaboração do relatório final, ou seja, o propósito é auxiliar a elaboração conceitual do trabalho e a condução na fase de execução, tornando o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando as decisões sobre metodologia e controle dos trabalhos de campo, além de que pode ser modificado à medida que o trabalho de auditoria acontece.

4.2 Achado de auditoria

Segundo o Manual da Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU), achado é:

A discrepância entre a situação existente e o critério. Achados são situações verificadas pelo auditor durante o trabalho de campo que serão usadas para responder às questões de auditoria. O achado contém os seguintes atributos: critério (o que deveria ser), condição (o que é), causa (razão do desvio com relação ao critério) e efeito (consequência da situação encontrada). Quando o critério é comparado com a situação existente, surge o achado de auditoria.

As auditorias operacionais possuem características próprias, que as diferenciam das auditorias tradicionais. Diferente das auditorias de regularidade, onde adotam padrões fixos, na auditoria operacional, devido à variedade e complexidade dos pontos tratados, contam maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de mostrar os resultados de auditoria. Além do mais, a auditoria operacional requer do auditor imaginação, flexibilidade e capacidade analítica.

A natureza das auditorias operacionais é mais aberta a interpretações e julgamentos, e seus relatórios, conseqüentemente, mais analíticos e argumentativos. Com base nisso, após a visitação e trabalho de campo, foram descritos os itens e montada a matriz de achados.

4.2.1 Matriz de achado

Figura - Pontos da Matriz de Achados



- Descrição
- Situação encontrada
- Objetos
- Critérios
- Evidências
- Causas
- Efeitos
- Encaminhamento

Fonte: Renato Braga, CISA, CIA, CGAP (2011).

a) Fornecimento da alimentação na escola: foi indagada à diretoria da escola sobre a frequência do fornecimento. Segundo ela, o fornecimento acontece duas vezes ao dia, obedecendo a legislação vigente, sendo evidenciada através de observação, e da entrevista com os responsáveis, resultando efeito positivo com a manutenção dos alunos alimentados diariamente.

b) Acompanhamento do cardápio pela nutricionista: também por meio de entrevista com os responsáveis, foi informado que a escola possui uma nutricionista que acompanha o cardápio semestralmente, alegando que o governo oferece poucos profissionais da área para a grande quantidade de escolas demandadas pelo programa, o que provoca um intervalo de tempo grande, diminuindo assim a eficácia do acompanhamento.

c) Alimentação do dia corresponde ao respectivo cardápio: ao perguntar as merendeiras sobre o cardápio do dia, foi alegado por elas que, por se tratar de um dia após um feriado, a escola não poderia oferecer um preparo de refeição de acordo com o cardápio diário, face de questões operacionais, sendo adotada uma outra alternativa por parte da escola.

d) Qualidade dos alimentos in natura ou estocados: com observação *in loco* dos produtos, os alimentos adquiridos pela escola eram da época/safra vigente, não estavam amassados ou estragados, estavam higienizados e dentro do prazo de validade, estocados em ambientes

limpos e adequados, distantes de outros materiais e refrigerados nos casos de alimentos que demandam tal cuidado. Os alunos se alimentam com produtos em um eficiente controle de qualidade, conforme legislação vigente.

e) Controle de estoque de produtos: conforme entrevista com a diretora e a coordenadora da escola, e observação do local de armazenamento, a escola possui controle de estoque de seus produtos, mantendo todos os alimentos necessários em dia, obedecendo as leis vigentes.

f) Utilização da água para os alimentos: foi observado e perguntado as merendeiras sobre a utilização da água para utilização nos alimentos, conforme visto, a água é potável, com qualidade suficiente para a preparação dos alimentos e armazenada em uma caixa d'água de amianto, cuja fonte é do órgão de fornecimento do município, e a escola não possui poço artesiano. Desta forma, os alunos terão alimentos saudáveis, com baixo risco de adquirir doenças provenientes da água não potável.

g) Existência da merendeira e adequação do seu trabalho: por meio de observação do auditor, a escola possui merendeiras e estas executam somente suas tarefas exclusivas de cozinha, sem utilizarem adereços, com unhas aparadas e uniformes limpos. Todavia, estavam sem máscaras e as toucas não cobriam totalmente os cabelos. Não foram explicadas as causas para as falhas cometidas. A alimentação dos alunos poderá ser afetada por contaminação ou doenças ocasionadas pelo uso inadequado ou falta dos equipamentos de proteção individual das manipuladoras de alimentos.

h) Controle dos arquivos individuais dos atestados de saúde e exames laboratoriais dos manipuladores de alimentos: ao indagar a diretora e a coordenadora da escola, foi informado que a escola não mantém o controle dos arquivos individuais dos atestados de saúde e exames laboratoriais das merendeiras. Não foram explicadas as causas para a falha apresentada. Desta forma, a alimentação dos alunos poderá ser afetada por contaminação ou doenças ocasionadas por merendeiras, porventura sejam portadoras de doenças contagiosas.

i) Fogão para preparo dos alimentos: observado e perguntado sobre o fogão, foi constatado que a escola possui, e tem tamanho adequado para o preparo dos alimentos demandados, consegue produzir a quantidade ideal de alimentos conforme demanda exigida.

j) Existência de freezer/refrigerador: conforme observado, a escola possui um freezer e um refrigerador, podendo assim estocar os congelados e preservar alimentos que necessitam de tal recurso, conforme legislação vigente.

k) Adequabilidade da cozinha: por meio de observação feita na cozinha e com entrevistas com as merendeiras, a diretora e a coordenadora da escola, a cozinha em questão tem um tamanho ideal para a preparação dos alimentos, com uma pia em tamanho adequado. É um ambiente higienizado, com telas de proteção contra mosquitos, paredes azulejadas em bom estado de conservação, sem goteiras e mofo. Entretanto, os pisos apresentavam rachaduras, o teto não era forrado, não possuía extintor de incêndio e nem passava por dedetização a cada seis meses, além de que o encanamento de gás encontrava-se dentro da cozinha. O acesso para a cozinha era restrito aos funcionários e não existiam objetos que não pertencessem a área de manipulação.

Não foram apresentadas justificativas acerca das falhas encontradas. As rachaduras e o teto não forrado poderão ser um meio para a entrada e alojamento de vetores causadores de doenças, ainda mais se não houver dedetização semestralmente como é exigido. A falta de um extintor de incêndio é um grande risco para as merendeiras e os alunos, levando em consideração que existem riscos de explosões e incêndios dentro da cozinha, ainda mais com o sistema de gás que se encontra dentro da cozinha.

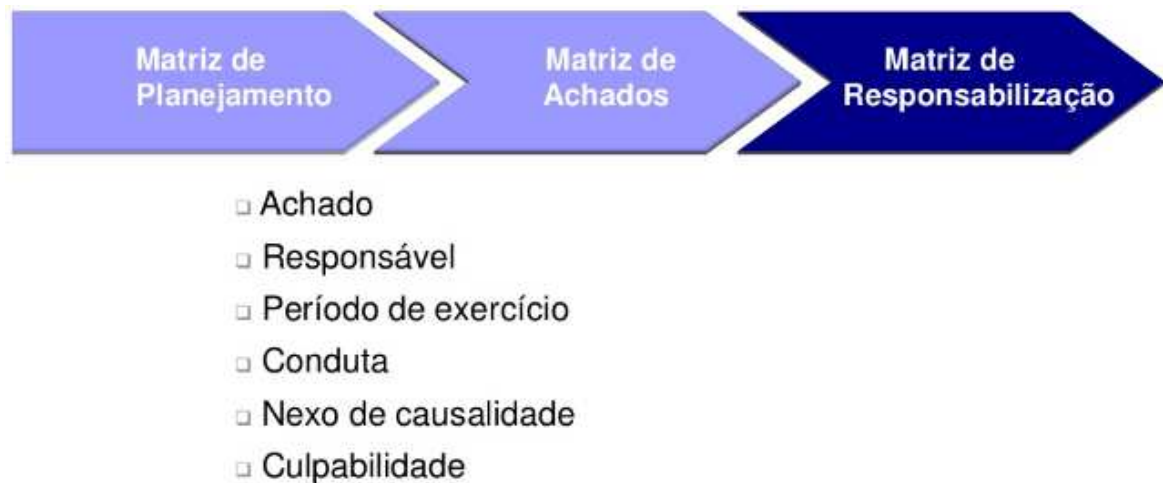
l) Local para a refeição: por meio da observação do local, a escola disponibiliza um ambiente para os alunos se alimentarem de forma adequada.

m) Reaproveitamento da comida: foi indagada as merendeiras acerca do reaproveitamento de alimentos que sobram, foi informado que a escola segue a lei, onde o padrão de reaproveitamento tem validade de um dia. Os alunos poderão se alimentar de uma comida mais nutritiva e sem risco de estrago e contaminação.

4.3 Relatório de fiscalização

Conforme a visitação e levantamento de informações acerca do programa e sua devida execução, foi realizado um relatório de fiscalização, apresentando todo o planejamento e execução de forma clara e objetiva.

Figura - Pontos da Matriz de Responsabilização



Fonte: Renato Braga, CISA, CIA, CGAP (2011).

Foi deliberado o exame das práticas de manejo, armazenamento/conservação e estruturas físicas da escola auditada.

Acessado o portal do PNAE e verificado a legalidade dos critérios atendidos na escola, o auditor teve como objetivo principal entrevistar de forma oral, todas as pessoas envolvidas no processo de alimentação escolar e acessar de forma física, toda a estrutura e documentos direcionados à aquisição, armazenamento, manejo e modos de servir aos alunos da escola.

Com o objetivo de avaliar todos os procedimentos da escola auditada, foi levantada questões pertinentes a todos os profissionais envolvidos no processo alimentar e, principalmente, a validade dessas informações junto aos usuários da alimentação auditada, os alunos.

Foram avaliados os hábitos cotidianos de todos os profissionais envolvidos na alimentação escolar, desde as merendeiras, responsáveis pela utilização dos materiais alimentares, alcançando a diretora e a coordenadora, responsáveis pela aquisição e controle da alimentação. Também os alunos, beneficiados diretamente pela alimentação, quanto a fidedignidade das informações obtidas.

No relatório consta todos os pontos verificados de acordo com a matriz de achados, onde foram identificadas as discrepâncias com a matriz de planejamento.

O resultado deste presente trabalho foi positivo aos aspectos relevantes, com algumas ressalvas e recomendações a serem destacadas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O presente trabalho teve o objetivo de apresentar um estudo prático de caso em forma de auditoria governamental, a conformidade e execução do Programa Nacional de Alimentação Escolar na Escola Estadual Joaquim Torres, localizado em Natal/RN no bairro Lagoa Nova, apresentando todos os pontos analisados de acordo com a lei que o rege, além de trazer assuntos relevantes que se relacionam ao assunto principal, como os conceitos de auditoria governamental, gastos públicos que estão diretamente ligados a programas sociais e seus devidos controles internos e externos, por fim, feito todo o trabalho com o intuito de acrescentar conteúdo para possíveis estudos posteriores sobre a importância do acompanhamento não só do PNAE, — programa que alia a parte social com a educação e bem estar, criando hábitos alimentares saudáveis — que demanda dinheiro público e contribui para um avanço na sociedade, mas também para tudo que envolva administração pública, mostrando a importância do estudo da auditoria governamental, sua operação e sua aplicação direta.

Considerando todo o trabalho realizado de forma teórica e prática, obteve-se resultados satisfatórios dentro da realidade apresentada, atingindo os objetivos traçados no início do trabalho. No planejamento, pôde-se considerar a etapa de maior importância, pois ele direcionou a execução do presente trabalho, tornando-o mais fácil a execução e compreensão dos dados e seus resultados obtidos.

Na coleta de dados, ou seja, na parte prática, vivenciando a experiência de pesquisador, a percepção de tudo que envolve o processo de auditoria, foi engrandecedor, pode-se dizer que há uma parte empírica — o ambiente de pesquisa é fonte direta de dados, não utilizando de dados estatísticos como análise, sendo descritivos e reproduzindo o maior número possível de elementos existentes na realidade estudada — e uma parte que a ciência é aplicada, cada qual encaixada no seu momento.

Não menos importante, mas a parte pela qual todo o trabalho foi desenvolvido, os resultados, são eles, recompensas para qualquer pesquisador, onde todo o planejamento e execução é traduzido de forma clara para os usuários das informações, com explicações e interpretações convincentes para situações que envolvam fenômenos sociais complexos. Este presente trabalho, não representa uma verdade absoluta, pois trata-se de uma abordagem problemática qualitativa, e, o estudo de caso preocupa-se mais com o processo de execução do que com o produto final. Por fim, com todo o trabalho executado, apresenta-se o que

resultou os dados coletados, o tratamento e as recomendações expostas anteriormente nesta pesquisa.

Sobre o trabalho de auditoria realizado, examinou-se as práticas de manejo, armazenamento/conservação e estruturas físicas da Escola Estadual Joaquim Torres, coletando os dados em 16 de novembro de 2016, verificando a legalidade dos critérios atendidos na escola e as origens e aplicações de recursos correspondentes ao programa naquela data, realizado sob a responsabilidade de sua administração. A responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas práticas.

Os exames foram conduzidos de acordo com os critérios estabelecidos pelo Programa Nacional de Alimentação Escolar, verificando sua legalidade, tendo como objetivo principal entrevistar todas as pessoas envolvidas no processo de alimentação escolar, além de, realizar inspeção física, toda a estrutura e documentos direcionados a aquisição, armazenamento, manejo e modos de servir aos alunos da escola.

A opinião acerca da auditoria, as práticas de manejo, armazenamento/conservação e estruturas, físicas citadas no decorrer do trabalho, representam boas práticas, adequadas em todos os aspectos relevantes à posição legal e financeira da Escola Estadual Joaquim Torres, em 16 de novembro de 2016, com ressalva em alguns pontos importantes a serem aprimorados, todos em acordo com os critérios do Programa Nacional de Alimentação Escolar:

- a) a frequência da nutricionista deve ser em período inferior ao atual para acompanhamento devido;
- b) os controles dos arquivos individuais dos atestados de saúde devem estar em dia;
- c) os exames laboratoriais dos manipuladores de alimentos devem estar em dia;
- d) o botijão de gás deve estar fora da cozinha, e;
- e) o forro no teto deve ser em toda a cozinha.

Observadas tais ressalvas, é recomendado que a escola procure, primeiramente, rever as divergências que estão ao seu alcance e corrigi-las o quanto antes. Quanto ao controle dos arquivos individuais dos atestados de saúde e exames laboratoriais dos manipuladores de alimentos, deve ser solicitado diretamente pela diretoria da escola aos profissionais relacionados, pois é uma medida de controle interno.

Quanto ao local em que se encontra o botijão de gás, é uma medida simples e imediata, mas que é de extrema segurança a todos que estão no local, fazer a mudança de local do botijão de gás para fora da cozinha, ou seja, deixá-lo isolado do fogão.

Já as ressalvas que não dependem somente da diretoria da escola, como forrar o teto da cozinha por completo, os responsáveis internos (diretoria) pela escola devem buscar o Governo do Estado do Rio Grande do Norte, responsável pela rede escolar, para tentar viabilizar uma reforma, o que vai garantir mais ainda a qualidade dos preparos de alimentos.

Outro item que não está ao alcance da diretoria da escola, a frequência e participação do profissional de nutrição, deve ser comunicada e solicitada ao Governo do Estado do RN a visita do profissional de nutrição com uma frequência que se adeque a legislação do programa, garantindo o cardápio em dia e com a quantidade/qualidade de nutrientes como prevê um dos objetivos do PNAE.

Um ponto interessante a destacar, é a importância de uma gestão de qualidade por parte da administração da escola, por mais que existam limitações para realizar alguns pontos que são exigidos no Programa, a diretora e coordenadora da E. E. Joaquim Torres, adotam boas práticas e conseguem do ponto de vista gerencial, atingir os princípios de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

Não se examinou, nem foram examinadas por outros auditores, as práticas de manejo, armazenamento/conservação e estruturas físicas findo em 16 de novembro de 2016, cujas condições são apresentadas para fins comparativos e, conseqüentemente, não foram emitidas opiniões sobre elas.

Considerando que este trabalho foi realizado sem haver uma comparabilidade com outros, fica a oportunidade para pesquisas futuras comparar a situação encontrada em 2016 com outro momento, contribuindo para o tema de forma acadêmica e o controle dos gastos públicos do PNAE no objeto de estudo.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos (Inaldo Araújo), 1964- **Auditoria Governamental: em breves reflexões** / Inaldo Araújo. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

BELIK, Walter; CHAIM, Nuria Abrahão. O programa nacional de alimentação escolar e a gestão municipal: eficiência administrativa, controle social e desenvolvimento local. Revista de Nutrição, [s.l.], v. 22, n. 5, p.595-607, out. 2009. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/s1415-52732009000500001>. Disponível em: <http://repositorio.unicamp.br/jspui/handle/REPOSIP/34511>>. Acesso em: 27 maio 2017.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília/DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 03 maio 2017.

BRASIL. **Lei nº 4320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em: 23 maio 2017.

BRASÍLIA. Tribunal de Contas da União. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (Ed.). Cartilha para conselheiros do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE). Brasília: Tcu, 2017. 119 p.

BRASÍLIA. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (seprog). Manual de auditoria operacional. 3. ed. Brasília: Tcu, 2010. 71 p.

BRASÍLIA. Tribunal de Contas da União. Secretaria Geral da Presidência. Auditoria Governamental: Programa de aprimoramento profissional em Auditoria - proaudi. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2011. 355 p.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública: teoria, prática e mais de 700 exercícios**. 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União**: Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao>>. Acesso em: 27 abr. 2017.
Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em 07 maio 2017

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE E AUDITORIA GOVERNAMENTAL PARA UMA MELHOR TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA EM BUSCA DO COMBATE CONTRA A CORRUPÇÃO. Ri Furg, Rio Grande, v. 2, n. 12, p.37-48, 2008. Disponível em:

<[http://repositorio.furg.br/bitstream/handle/1/780/A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção no Brasil.pdf?sequence=1](http://repositorio.furg.br/bitstream/handle/1/780/A%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20da%20contabilidade%20e%20auditoria%20governamental%20para%20uma%20melhor%20transpar%C3%ancia%20na%20gest%C3%A3o%20p%C3%ublica%20em%20busca%20do%20combate%20contra%20a%20corrup%C3%A7%C3%A3o%20no%20Brasil.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 26 maio 2017.

OLIVEIRA, Alci Malaquias de. **Controle e auditoria governamental com enfoque em auditoria operacional**. Brasília : ESAF, 1996. 24 p. Monografia agraciada com menção honrosa no Prêmio STN de Monografia, Controle e Auditoria Governamental, {Brasília}. Disponível em:

<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/IPremio/control/MHsiafp2PTN/OLIVEIRA_Alci_Malaquias.pdf> Acesso em: 25 maio 2017.

PADRÕES DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE: Continuação de: Boletim Interno do Tribunal de Contas da União. Brasília: Tcu, v. 1, n. 1, 03 fev. 2010. Semanal.

PEDERIVA, João Henrique. ACCOUNTABILITY DO SETOR PÚBLICO. Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v. 1, n. 2, p.98-116, 1998. Disponível em: <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/108/pdf_13>. Acesso em: 25 maio 2017.

PEREZ JUNIOR, Joséz. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PETER, Maria da Glória; MACHADO, Marcus Vinicius. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2007.

PORTAL DA EDUCAÇÃO. **Conceito de auditoria governamental**. Disponível em: <<https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/administracao/conceito-de-auditoria-governamental/43740>>. Acesso em 08 maio 2017

PORTAL DO FNDE. **Sobre o PNAE**: Disponível em: <<http://www.fnde.gov.br/programas/alimentacao-escolar/alimentacao-escolar-apresentacao>>. Acesso em: 26 abr. 2017.

PORTAL EBC. **O que muda com o Teto de Gastos Públicos?**: Disponível em: <<http://www.ebc.com.br/noticias/politica/2016/10/o-que-muda-com-o-teto-de-gastos-publicos>>. Acesso em 08 maio 2017.

PRODANOV, Cleber Cristiano; PRODANOV, Ernani Cesar de Freitas. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico.2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2017.

SÁ, A. L. de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

APÊNDICE A – ROTEIRO DE VISITAÇÃO A ESCOLA

Check-list

Escola:

Data e horário de visita:

Programa Nacional de Alimentação Escolar	SIM	NÃO
A escola fornece alimentação escolar?		
A nutricionista responsável pelo cardápio acompanha o preparo e acondicionamento dos alimentos na escola? Com qual frequência?		
A alimentação do dia da visita correspondia ao cardápio elaborado?		
Sobre os alimentos in natura ou estocados:		
a) Eram da época/safra do produto?		
b) Estavam limpos e higienizados?		
c) Estavam amassados ou estragados?		
d) As latas estavam amassadas, enferrujadas ou estufadas?		
e) Os vidros estavam com tampas estufadas ou enferrujadas?		
f) Os produtos estavam dentro do prazo de validade?		
g) Os gêneros estavam armazenados em locais limpos, isolados de produtos de limpeza?		
h) Os gêneros estavam armazenados em contato direto com o chão?		
i) Os gêneros que necessitavam de refrigeração estavam sob refrigeração adequada?		
j) Os alimentos já manipulados estavam embalados em sacos plásticos, com data de validade?		
k) Havia alimentos perecíveis armazenados sob refrigeração, mas alocados em panelas de alumínio?		
l) Havia outros materiais guardados no local de armazenamento de gêneros alimentícios?		
m) Os legumes, verduras e hortaliças eram colocados na geladeira com proteção?		
A merendeira da escola, no dia da visita, estava:		

a) Sem adereços (anel, brinco, pulseiras, relógio, etc)?		
b) Com unhas aparadas e sem esmalte?		
c) Com cabelos totalmente protegidos com touca ou redinha?		
d) Com uniforme limpo?		
e) Com luvas apropriadas?		
f) Com máscara?		
Há água potável e em quantidade suficiente para a preparação de alimentos?		
O tanque de água utilizada na cozinha é de amianto?		
Há uso de água de poço artesiano no preparo de alimentos, ainda que eventualmente?		
No caso de utilização de água de poço, houve teste de sua potabilidade realizado a menos de três meses da data de visitação?		
Há fogão para aquecimento dos alimentos?		
O tamanho do fogão � adequado � quantidade preparada de alimento?		
Há refrigerados e/ou freezer?		
Há local para os alunos efetuarem a alimenta�o?		
O local de preparo de alimentos estava limpo?		
O corte de alimentos � feito em tábuas de vidro?		
O sistema de encanamento de gás de cozinha � adequado (do lado externo), com mangueiras dentro do prazo de validade?		
Quanto a cozinha da escola:		
a) Seu tamanho � adequado para o preparo de alimentos?		
b) Seu piso apresenta rachaduras e/ou � de material não lavável?		
c) A(s) pia(s) tem tamanho adequado?		
d) As janelas e comongois tem telas?		
e) As paredes estão em bom estado de conserva�o?		
f) O teto � forrado?		
g) O teto apresenta goteiras, infiltra�es, mofo ou está deteriorado?		

h) O acesso a cozinha é restrito a pessoas autorizadas?		
i) Há objetos que não pertencem a área de manipulação (chaves, celulares, aparelho de som, bolsas, etc)?		
j) Passa por dedetização, desratização e descupinação a cada seis meses (verificar registro escrito na secretaria)?		
k) É azulejada?		
l) Tem extintor de incêndio próximo?		
Observações:		