# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

O Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) surgiu como política pública para suprir a demanda de atendimento às necessidades nutricionais dos alunos durante a sua permanência na escola. Este é o maior e mais antigo programa de alimentação em vigor no Brasil, sendo um dos mais efetivos em distribuição de alimentos. Para efeitos da Lei 11.947/2009, entende-se como alimentação escolar todo alimento oferecido no ambiente escolar, independentemente de sua origem, durante o período letivo, tendo direito a ela todo aluno matriculado na educação básica da rede pública.

Apesar do PNAE não ser um programa de caráter assistencialista, o alimento fornecido por ele é considerado a principal refeição do dia de muitas crianças e jovens do Brasil. De acordo com dados do Ministério da Saúde publicados em 2008, para 50% dos alunos da região Nordeste, a merenda escolar é a principal refeição do dia, e na região Norte este índice sobe para 56%. Essa constatação reforça a importância do programa para a população brasileira atendida e a necessidade do acompanhamento da execução desta política pública.

O fornecimento da merenda escolar sofre a influência de diversos fatores que afetam o alcance do objetivo do programa. De acordo com matéria publicada no site O Globo em abril de 2013, neste mesmo ano o Ministério Público abriu 13 investigações devido a denúncias de fraudes nas licitações, distribuição de alimentos estragados para os alunos e falta de fornecimento da merenda em algumas escolas, neste último caso ocasionando a suspensão das atividades de algumas delas.

Ainda de acordo com a matéria publicada, outro problema enfrentado no processo da merenda escolar está relacionado à prestação de contas dos recursos recebidos pelo programa. Em março de 2013, no estado da Bahia, havia pelo menos sessenta cidades com problemas de documentação pendente em suas prestações, e até este período foram abertas pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) treze tomadas de contas especiais especificamente sobre problemas com verba destinada a merenda.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) afirma que a discussão sobre a ética no setor público e a preocupação com a prevenção e detecção de fraude e corrupção começou a ser evidenciada a partir dos anos noventa. “No modelo de Estado gerencial, o poder público adota modelos de controle da iniciativa privada e que são orientados a melhoria da gestão, com adoção de modelos de controle e, principalmente, a responsabilidade de prestar contas a sociedade”. (BOGONI E COLABORADORES, 2010, p.120).

“Uma das formas de se monitorar as ações desenvolvidas pelos gestores, bem como analisar a eficiência dos serviços prestados pelo Estado, é pelo estabelecimento de um ambiente adequado de controle” (BEUREN E ZONATTO, 2014, p. 1136). A partir de visitas realizadas em escolas públicas estaduais no Estado da Bahia, verificou-se a carência de controles na gestão dos recursos da merenda escolar, fato que impacta diretamente na qualidade e que pode comprometer a eficácia do programa. Problemas como desperdícios, erros, fraudes e apropriação indébita da merenda podem passar despercebidas devido à ausência de controles.

De acordo com José Filho (2008), o Controle Interno baseado em um conjunto de normas e procedimentos, principalmente na segregação de funções, constitui-se em instrumento de correção contra os desvios de conduta, sem, no entanto, esgotá-lo, estando sempre sujeito à má fé, à desonestidade e à desídia humana. Este autor aponta aindaque:

…atuando de forma independente e com métodos e técnicas que envolvem procedimentos típicos, em função de suas atribuições constitucionais e legais, o Controle Interno desempenha papel relevante na Administração Pública, principalmente, pela orientação e vigilância em relação às ações dos administradores, visando assegurar eficiente arrecadação das receitas e adequado emprego dos recursos públicos.

As irregularidades recorrentes na execução do processo da merenda escolar inviabilizam o cumprimento dos objetivos do programa. “O sucesso dos programas sociais depende da existência de mecanismos de monitoramento e avaliação dos projetos instalados desde o começo de sua execução” (COHEN E FRANCO, 2007, p. 74). Desta forma, indaga-se: **Quais instrumentos de controle interno favorecem um acompanhamento e fiscalização dos recursos financeiros destinados à alimentação escolar?**

A presente pesquisa traz a discussão sobre a importância da implantação de instrumentos de controle interno na rotina das escolas para o bom desempenho do programa de alimentação escolar, tendo em vista que o estabelecimento de um ambiente de controle pode diminuir as fragilidades inerentes as operações do programa, proporcionando melhorias na oferta desse serviço à população beneficiária.

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

O presente trabalho tem como objetivo delinear um conjunto de controles internos que permita mapear as fragilidades do processo de repasse e alocação dos recursos financeiros destinados ao programa da alimentação escolar, de tal modo que auxilie as escolas públicas estaduais baianas na gestão dos recursos desse programa.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral do estudo a pesquisa buscará:

1. Mapear as fragilidades identificadas no processo de repasse e alocação dos recursos financeiros destinados ao programa da alimentação escolar, categorizando-os em matriz de risco;
2. Elaborar a matriz de risco e identificar elementos que proporcionem o efetivo controle e fiscalização desses recursos financeiros;
3. Apresentar um conjunto de controles internos para auxiliar as escolas públicas estaduais baianas na gestão dos recursos do Programa Nacional de Alimentação Escolar.

## 1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

“O controle interno é um tema atual e relevante para a realização de estudos científicos e vem recebendo especial atenção dos pesquisadores.” (AMUDO E INANGA, 2009; BEUREN E ZONATTO, 2014; COHEN E SAYAG, 2010; RAGHAVAN, 2011; PELEIAS ET AL., 2013). Após estudo bibliométrico, em periódicos nacionais e internacionais, Beuren e Zonatto (2014) afirmam que especificamente sobre o tema controle interno aplicado ao setor público, não se identificaram pesquisas bibliométricas que possam fornecer evidências a respeito do desenvolvimento teórico dessa área de estudo. Os autores afirmam ainda, que compreender a estrutura dos sistemas de controle interno na gestão pública, bem como os fatores que podem favorecer a implementação de um ambiente eficaz de controle neste setor, são temas que carecem de maior investigação.

Após análise em bases de teses e dissertações e publicações de trabalhos em eventos e periódicos nacionais, verificou-se que as pesquisas acerca do Programa Nacional de Alimentação Escolar concentram-se nas áreas de Nutrição, Enfermagem, Farmácia, Engenharia de Alimentos, Saúde Pública, Agricultura e Educação. Adicionalmente, não foram identificados trabalhos sobre o PNAE ou com o tema controle interno relacionado ao programa de alimentação escolar na área de Contabilidade.

O Programa Nacional de Alimentação Escolar é uma política pública brasileira solidificada, atuante na garantia do direito constitucional à alimentação do educando, com cobertura universal e gratuidade na oferta de refeições. Como política pública, o PNAE é uma ação elaborada no sentido de enfrentar um problema público.

As Diretrizes para as Normas de Controle Interno no Setor Público apresentada pela INTOSAI apontam que as organizações do setor público devem adotar controles internos em cada uma das atividades relacionadas com a administração dos recursos da entidade, desde a aquisição até a sua disponibilização.

Tendo em vista as dificuldades enfrentadas pelos (as) diretores (as) das escolas e pelos órgãos fiscalizadores no controle e fiscalização de todo o processo que envolve a alimentação escolar, esta pesquisa busca apresentar ferramentas de controle interno com o intuito de instrumentalizar a atuação do gestor escolar e do Conselho de Alimentação Escolar, promovendo maior alcance da fiscalização dos recursos de forma tempestiva e oportuna.

A implantação de controles internos visa garantir o cumprimento dos objetivos do programa, mitigando os riscos inerentes ao processo, e proporcionando assim a maximização da probabilidade de sucesso e diminuição das possíveis falhas. “Uma vez que o controle interno oferece os mecanismos necessários para auxiliar a compreender o risco no contexto dos objetivos da entidade, a gerência deve implementar procedimentos de controle e realizar seu monitoramento e avaliação.” (INTOSAI, 2007).

O atual cenário político e econômico do país retratam a necessidade da elaboração de medidas que corroborem com a economia, eficiência, eficácia e transparência na utilização dos recursos públicos. Conforme a INTOSAI (2007), apesar da estrutura de controle assegurar apenas uma garantia razoável do alcance dos objetivos, ela é a melhor maneira de minimizar os riscos. “Considerar os riscos e as medidas que propiciem a sua mitigação é fundamental para uma gestão preventiva na medida certa, que preze a economicidade e, ainda, garanta de maneira razoável o atingimento dos objetivos organizacionais.” (BRAGA, 2012, p.9).

Os (as) diretores (as) das escolas públicas estaduais são responsáveis por toda a estrutura escolar, envolvendo as dimensões pedagógica, administrativa e financeira. A demanda desse importante cargo é exaustiva, e na maioria das vezes os mesmos não são instruídos ou recebem suporte para executarem determinadas atribuições. A gestão dos recursos da merenda escolar é um exemplo de demanda que carece de instrumentos que auxiliem os gestores no acompanhamento desse processo, desde a aquisição dos alimentos até a prestação de contas dos recursos recebidos. Dessa forma, o presente trabalho busca apresentar um conjunto de controles internos que possibilitem aos diretores escolares o efetivo acompanhamento do programa.

Além do exposto, este estudo possui uma importante contribuição social, visto que utiliza a ciência contábil para corroborar com a gestão dos recursos financeiros destinados ao programa da merenda escolar, minimizando os riscos que afetam a execução desse processo, e possibilitando assim uma melhoria no delineamento do programa. Essa contribuição reflete as ideias de Hopwood e Miller (1994) quando afirmam que o estabelecimento de relações sociais é função intrínseca da contabilidade.

Esta pesquisa reflete a iniciativa da academia, buscando contribuir para a sociedade com a apresentação de um conjunto de controles internos que visam atenuar problemas enfrentados por gestores escolares na execução da política pública de alimentação escolar. A relevância social deste estudo se justifica no seu produto entregue a sociedade, o qual auxiliará no desempenho do processo do programa de alimentação escolar, visando o alcance do objetivo principal do programa: o fornecimento de alimentos dentro do ambiente escolar para alunos matriculados na rede pública de ensino durante o período letivo.

## 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho é composto por cinco capítulos, conforme descrito a seguir:

O capítulo 1 apresenta uma breve introdução sobre o tema da dissertação, contextualizando o problema, os objetivos geral e específicos e a justificativa da pesquisa.

O capítulo 2 apresenta o referencial teórico, onde são apresentados conceitos e estudos relevantes em relação ao tema do estudo.

O capítulo 3 traz os procedimentos metodológicos que foram empregados a fim de atender aos objetivos propostos na pesquisa.

O capítulo 4 refere-se à apresentação e análise dos resultados encontrados a partir da aplicação da metodologia do estudo.

O capítulo 5 apresenta as considerações finais do estudo, trazendo as limitações da pesquisa e recomendações para trabalhos futuros.

# 2 REFERENCIAL TEÓRICO

## 2.1 HISTÓRICO DA ALIMENTAÇÃO ESCOLAR NO BRASIL

No Brasil, o fornecimento de alimentação escolar começou em 1940, com a iniciativa de arrecadar dinheiro da comunidade, hoje Associação de Pais e Mestres, para fornecer alimentos aos alunos no período de permanência nas escolas, em uma iniciativa conhecida como “caixas escolares”. A partir dos resultados das “caixas escolares”, o governo percebeu a importância da merenda escolar na redução da desnutrição infantil no país, assim como para a permanência dos estudantes nas escolas. É importante ressaltar que de acordo com o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), até esse período não havia participação do Governo Federal nas ações relacionadas ao fornecimento de alimentos em escolas.

Conforme o FNDE, na década de 1950 surgiu o primeiro Plano Nacional de Alimentação e Nutrição, do qual foi estruturado um programa de alimentação escolar público em âmbito nacional chamado de Conjuntura Alimentar e o Problema da Nutrição no Brasil, que mais tarde daria origem ao PNAE. O Programa Nacional de Alimentação Escolar foi desenvolvido em 1954 com o estabelecimento da chamada Campanha da Merenda Escolar (CME), a qual atendia algumas escolas do nordeste do país, e só foi instituída em **1955** através do [Decreto n° 37.106](https://www.fnde.gov.br/fndelegis/action/UrlPublicasAction.php?acao=abrirAtoPublico&sgl_tipo=DEC&num_ato=00037106&seq_ato=000&vlr_ano=1955&sgl_orgao=NI).

Desde a sua criação, o PNAE passou por um processo de aprimoramento, com diferentes formas de gestão e denominações. Segundo o FNDE, em **1956**, com a abrangência do programa para o âmbito nacional, passou a se chamar Campanha Nacional de Merenda Escolar (CNME), sendo alterado novamente em 1965 para Campanha Nacional de Alimentação Escolar (CNAE), e finalmente em 1979 passou a denominar-se Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE).

De 1955 a 1974 o programa consistia na distribuição de gêneros alimentícios para municípios carentes, com grande parte dos recursos proveniente de organismos internacionais. A partir de 1974, a aquisição de alimentos passou a ser realizada pelo Governo Brasileiro de empresas nacionais.

 Em 1988 a alimentação foi instituída como um direito social do indivíduo pela Constituição Federal brasileira, sendo o Estado o responsável por assegurar esse direito à população. Um ano depois, esse direito foi reiterado pelo acordo dos direitos da criança, voltando à atenção dos órgãos públicos para a alimentação fornecida nas escolas. A Lei n° 12.796/2013 que altera a lei de diretrizes e bases da educação estabelece em seu art. 4 § VIII o 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.

Inicialmente, o público – alvo do PNAE eram os alunos matriculados na educação infantil (creches e pré-escolas) e ensino fundamental da rede pública de ensino, sendo ampliado o atendimento em 2009 para o ensino médio e a educação de jovens e adultos (EJA).

A gestão de recursos do programa foi realizada de forma centralizada até o ano de 1994, sendo o Governo Federal responsável por todo processo do programa da merenda escolar, desde a aquisição até a distribuição dos alimentos. A partir desse período, iniciou-se a descentralização dos recursos e a responsabilidade passou a ser de todas as esferas de governo (federal, estadual e municipal) e não apenas da União. A iniciativa de uma gestão descentralizada foi um avanço para o programa, possibilitando maior controle e fiscalização dos recursos da merenda escolar, além de melhoria no atendimento aos escolares. A partir da descentralização surgiu à criação dos Conselhos de Alimentação Escolar para apoiarem as Entidades Executoras na execução do programa.

A consolidação da descentralização, já sob o gerenciamento do FNDE, se deu com a [MP n° 1.784/98](https://www.fnde.gov.br/fndelegis/action/UrlPublicasAction.php?acao=abrirAtoPublico&sgl_tipo=MPV&num_ato=00001784&seq_ato=000&vlr_ano=1998&sgl_orgao=NI), em que, além do repasse direto aos municípios e Secretarias de Educação, a transferência passou a ser feita automaticamente, sem a necessidade de celebração de convênios ou quaisquer outros instrumentos similares, permitindo maior agilidade ao processo (FNDE, 2008). Desde então, o gerenciamento e a assistência financeira do programa passaram a ser de responsabilidade do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, órgão vinculado ao Ministério da Educação.

## 2.2 O PROGRAMA NACIONAL DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR – PNAE

O Programa Nacional de Alimentação Escolar - PNAE está entre os maiores programas de alimentação do mundo. Vigente desde 1955, este programa é responsável pelo fornecimento de alimentos dentro do ambiente escolar para alunos matriculados na rede pública de ensino durante o período letivo. A rede pública de ensino abrange as redes federal, estadual, do Distrito Federal e municipal, além das indígenas e as localizadas em áreas remanescentes de quilombos, e escolas caracterizadas como entidades filantrópicas ou por elas mantidas que estejam devidamente registradas no Conselho Nacional de Assistência Social-CNAS.

O objetivo do PNAE é atender às necessidades nutricionais dos alunos e à formação de hábitos alimentares saudáveis, durante sua permanência em sala de aula, contribuindo para o seu crescimento, desenvolvimento, aprendizagem e rendimento escolar (BRASIL, 2006). A alimentação fornecida pelo programa deve suprir ao menos 30% da recomendação nutricional diária (calorias e proteínas) daqueles escolares que permanecem na escola por meio período e, no mínimo, 70% da recomendação diária para aqueles que permanecem em período integral. Além disso, as diretrizes do programa estabelecem o emprego da alimentação saudável e adequada, que compreende o uso de alimentos variados, seguros, que respeitem a cultura e as tradições alimentares, e o apoio ao desenvolvimento sustentável, com incentivos para a aquisição de gêneros alimentícios diversificados, preferencialmente produzidos e comercializados em âmbito local.

Tomando como base estas diretrizes, as Entidades Executoras do programa são obrigadas a destinar no mínimo 70% (setenta por cento) dos recursos financeiros recebidos pelo PNAE, para a aquisição de produtos básicos, priorizando os semi-elaborados e os “in natura”. Ainda com base nessas diretrizes, a lei n° 11.947/2009 estabelece que 30% desses recursos repassados pelo FNDE devem ser investidos na aquisição de produtos da agricultura familiar. Portanto, os recursos financeiros federais repassados para o Programa Nacional de Alimentação Escolar devem ser gastos somente com a aquisição de alimentos para a merenda escolar, não podendo ser utilizados com outros gastos para o preparo e consumo dos alimentos como gás de cozinha, pagamento de cozinheiras e nutricionistas, e utensílios em geral. É importante ressaltar que as legislações pertinentes ao PNAE são abrangentes em relação aos detalhes do programa, estabelecendo seus objetivos, diretrizes e as formas para gestão dos recursos. O que falta é o controle e a fiscalização da utilização dos recursos do programa, por parte dos gestores escolares e dos órgãos fiscalizadores responsáveis, para que a prática esteja alinhada ao que preconiza a legislação.

Segundo a resolução n° 26 de 17 de Junho de 2013, a compra dos alimentos deverá ser feita seguindo as disposições da Lei de Licitações nº 8.666/1993 ou da [Lei nº 10.520/2002](javascript:LinkTexto('LEI','00010520','000','2002','NI','','','')) que institui modalidade de licitação denominada pregão, ou, ainda, por dispensa do procedimento licitatório, nos termos do [art. 14 da Lei nº 11.947/2009](javascript:LinkTexto('LEI','00011947','000','2009','NI','A','14','')). Neste último caso, a aquisição será feita mediante prévia chamada pública, que consiste no procedimento administrativo voltado à seleção de proposta específica para aquisição de gêneros alimentícios provenientes da Agricultura Familiar e/ou Empreendedores Familiares Rurais ou suas organizações.

Os recursos destinados para o Programa Nacional de Alimentação Escolar estão garantidos no orçamento da União, e são repassados para os estados, municípios e Distrito Federal na forma de transferência financeira automática através do FNDE, sem necessidade de convênios ou acordos. Grande parte dos recursos que financiam o programa procede do Tesouro Nacional, estando os estados e municípios obrigados a complementarem o valor repassado com recursos próprios, caso estes sejam insuficientes para o funcionamento do programa.

O repasse é realizado por meio da transferência de dez parcelas mensais iniciadas no mês de fevereiro de cada ano. O valor a ser repassado para a Entidade Executora é calculado da seguinte forma:

TR = Número de alunos x Número de dias x Valor per capita, sendo TR o total de recursos a ser recebido.

O número de alunos é estabelecido pelo número de alunos matriculados de acordo com o censo escolar realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), no ano anterior ao do atendimento. O número de dias corresponde a 200 dias letivos no caso de alunos da pré-escola e ensino fundamental e 250 dias letivos no caso de creches que funcionam o ano todo, exceto finais de semana e feriados.

O valor per capita é estabelecido pela legislação vigente. Atualmente, de acordo com o § II art. 38 da resolução n° 26 de 17 de junho de 2013, o valor per capita para oferta da alimentação escolar a ser repassado será de:

a) R$ 0,30 (trinta centavos de real) para os alunos matriculados no ensino fundamental, no ensino médio e na Educação de Jovens e Adultos - EJA;

b) R$ 0,50 (cinquenta centavos de real) para alunos matriculados na pré-escola, exceto para aqueles matriculados em escolas localizadas em áreas indígenas e remanescentes de quilombos;

c) R$ 0,60 (sessenta centavos de real) para os alunos matriculados em escolas de educação básica localizadas em áreas indígenas e remanescentes de quilombos;

d) R$ 1,00 (um real) para os alunos matriculados em escolas de tempo integral com permanência mínima de 7h (sete horas) na escola ou em atividades escolares, de acordo com o Censo Escolar do INEP/MEC;

e) R$ 1,00 (um real) para os alunos matriculados em creches, inclusive as localizadas em áreas indígenas e remanescentes de quilombos;

De acordo com dados do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, em 2014, o PNAE atendeu cerca de 42 milhões de alunos com um investimento de cerca de R$ 3,6 bilhões. O quadro 1 demonstra os dados da evolução do atendimento do programa no Brasil:

Quadro 1 – Evolução do atendimento do Programa no Brasil



Fonte: FNDE, 2015.

Como é possível perceber, os valores repassados são muito baixos, e apesar se ser um recurso de caráter suplementar, de acordo com os diretores de escolas entrevistados nesta pesquisa, os Estados e Municípios não cumprem com o dever de complementação deste recurso, sendo apenas esses os valores recebidos pelas Entidades Executoras. Com a escassez dos recursos, os diretores das escolas fazem “malabarismo” para conseguirem fornecer a merenda escolar a todos os educandos e atender as determinações da legislação do programa. Desta forma, qualquer falha apresentada no processo da merenda, como o uso indevido do recurso ou desperdício de alimentos, compromete a oferta da alimentação escolar. No quadro 2, os valores dos repasses foram deflacionados para melhor avaliar a evolução dos repasses nos últimos dezenove anos de atendimento do programa.

Quadro 2 – Valor dos recursosdo Programa deflacionados



Fonte: Elaboração própria.

Segundo Tanajura (2011), pesquisa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) publicada em 2011 aponta que na Bahia cerca de 44% da população geral vive abaixo da linha da pobreza, o que torna o PNAE substancial para a sobrevivência de muitos escolares. A execução desse programa de cunho social tão importante passa por várias etapas que vão desde o recebimento dos recursos financeiros até a distribuição da merenda escolar para os estudantes, contando com a colaboração de diversos atores no decorrer desse processo.

### 2.2.1 Participantes do PNAE

O processo da merenda escolar conta com a parceria de diferentes órgãos públicos pertencentes as três esferas de governo, participam desse processo o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), as Entidades Executoras (EE), o Conselho de Alimentação Escolar (CAE) e as Unidades Executoras (UEx).

OFundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) é uma autarquia vinculada ao Ministério da Educação, a qual repassa os recursos financeiros do programa para os estados, Distrito Federal e municípios. O FNDE é responsável pela coordenação, peloestabelecimento das normas gerais de planejamento, execução, controle, monitoramento e avaliação do PNAE.

As Entidades Executoras são aquelas responsáveis pela execução do programa. Elas são encarregadas da utilização e complementação dos recursos financeiros transferidos pelo FNDE, da prestação de contas do programa, da oferta de alimentação nas escolas e das ações de educação alimentar e nutricional a todos os alunos matriculados. São elas: o Estado (Secretarias de Educação), Município (Prefeituras), Distrito Federal e Escolas Federais.

As Unidades Executoras são entidades representativas da comunidade escolar. Essas entidades privadas e sem fins lucrativos são responsáveis pelo recebimento dos recursos financeiros transferidos pela EE em favor da escola que representa, bem como pela prestação de contas do programa ao órgão que a delegou. São elas: Associação de Pais e Mestres, Conselho Escolar, entre outros similares.

Cada um desses participantes desempenha um papel importante no programa. As responsabilidades das Entidades Executoras e/ou Unidades Executoras podem variar de acordo com a forma de gestão dos recursos, podendo ela ser centralizada ou descentralizada. A esta última forma de gestão, está atrelada a criação dos Conselhos de Alimentação Escolar.

### 2.2.2 Conselho de Alimentação Escolar – CAE

Uma importante forma de fiscalização é o controle social, aquele onde há a participação da sociedade no acompanhamento e verificação das ações da gestão pública na execução das políticas públicas sociais, avaliando os objetivos, os processos e os resultados (BRASIL, 2011). Essa forma de controle também é exercida pelos conselhos pelo fato destes serem representantes da sociedade, sendo definidos como:

Órgãos colegiados, ou seja, órgãos que tomam suas decisões e ações por meio de discussões, diálogos coletivos e conflitos, e normalmente representam coletividades maiores, na execução de tarefas do interesse dessas, nos moldes da democracia representativa. (BRAGA, 2011a, p. 78)

O conselho é o meio pelo qual a sociedade pode acompanhar de perto a execução do programa e também fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros, evitando desvios e garantindo o direito de milhões de crianças e adolescentes à alimentação escolar. Por isso, é importante que o Conselho de Alimentação Escolar seja atuante. (BRASIL, 2014)

O Conselho de Alimentação Escolar – CAE é um órgão de caráter permanente, deliberativo e de assessoramento, instituído no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, responsável pela fiscalização da aplicação dos recursos financeiros do programa da merenda escolar, juntamente com o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) e o Tribunal de Contas da União (TCU). O CAE foi instituído pela medida provisória n° 1.979-19 em 2000, passando a ser previsto em 2009 pela Lei n° 11.947.

A resolução n° 38/2009 estabelece como atribuições do CAE: acompanhar e fiscalizar o cumprimento das diretrizes estabelecidas na legislação do PNAE e a aplicação dos recursos destinados à alimentação escolar. Sendo obrigado a comunicar ao FNDE, aos Tribunais de Contas, à Controladoria-Geral da União, ao Ministério Público e aos demais órgãos de controle qualquer irregularidade identificada na execução do programa, inclusive em relação ao apoio para funcionamento do CAE, sob pena de responsabilidade solidária de seus membros; receber o relatório anual de gestão do PNAE e emitir parecer conclusivo a respeito, aprovando ou reprovando a execução do Programa; e zelar pela qualidade dos alimentos, em especial quanto às condições higiênicas, bem como a aceitabilidade dos cardápios oferecidos.

De acordo com o art. 34 da resolução 26 de 17 de Junho de 2013, o CAE é composto da seguinte forma:

I - um representante indicado pelo Poder Executivo do respectivo ente federado;

II - dois representantes das entidades de trabalhadores da educação e de discentes, indicados pelos respectivos órgãos de representação, a serem escolhidos por meio de assembléia específica para tal fim, registrada em ata;

III - dois representantes de pais de alunos matriculados na rede de ensino a qual pertença a EEx., indicados pelos Conselhos Escolares, Associações de Pais e Mestres ou entidades similares, escolhidos por meio de assembléia específica para tal fim, registrada em ata; e

IV - dois representantes indicados por entidades civis organizadas, escolhidos em assembléia específica para tal fim, registrada em ata.

Os membros do conselho têm o mandato de quatro anos, sendo o seu exercício considerado serviço público relevante e não é remunerado. No caso de EE que possuem número superior a 100 (cem) escolas do ensino fundamental, a composição do CAE poderá ser de até 03 (três) vezes esse número de membros estipulado, obedecida à proporcionalidade definida nos incisos I a V do artigo supracitado.

O CAE do Estado da Bahia é composto por sete membros responsáveis pela fiscalização de mais de mil escolas espalhadas por todo o estado. Devido ao grande número de escolas e haver pouco tempo hábil para realizar o acompanhamento do programa, o conselho encontra dificuldades para desempenhar o seu papel. Uma das dificuldades enfrentadas é a inexistência de procedimentos de controle no processo da merenda escolar, fato que impacta diretamente na qualidade e eficiência do trabalho desses conselheiros.

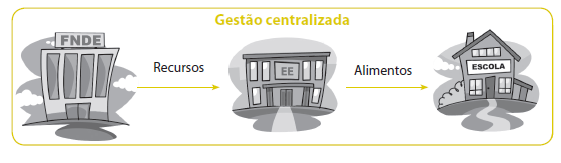
### 2.2.3 Formas de Gestão

Até 1994, a gestão de recursos do PNAE era realizada de forma centralizada, sendo o Governo Federal responsável por todo processo do programa da merenda escolar, desde a aquisição até a distribuição dos alimentos. A partir de 1994, iniciou-se a descentralização dos recursos, e a responsabilidade passa a ser de todas as esferas de governo (federal, estadual e municipal) e não apenas da União. “Programas de atuação descentralizada, com delegação de tarefas para outros entes federativos, em um processo matricial, são comuns no cenário brasileiro após a Constituição Federal de 1988 e apresentam um grande desafio na melhoria de seus resultados.” (BRAGA, 2012, p.01).

As entidades executoras do PNAE devem apresentar anualmente ao FNDE a prestação de contas dos recursos financeiros recebidos pelo programa, sob pena de suspensão do repasse dos recursos financeiros e estabelecimento de Tomada de Contas Especial em caso da não apresentação. A fiscalização e análise da prestação de contas do programa são de competência do FNDE e do CAE, com o apoio dos demais órgãos de controle interno e externo, e do Tribunal de Contas da União (TCU) e Secretaria Federal de Controle (SFC), assim como do Ministério Público.

Atualmente existem quatro formas de gestão dos recursos: a centralizada, semi-descentralizada, terceirizada e descentralizada (escolarização). Na forma de gestão centralizada, os repasses dos recursos financeiros são feitos diretamente para as entidades executoras (EE) pelo FNDE, e essas EE adquirem os alimentos e distribuem para sua rede escolar, conforme a Figura 1.

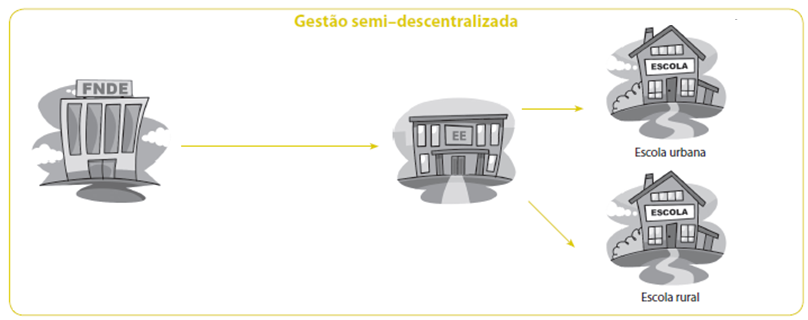
Figura 1 – Modelo de gestão Centralizada

****

Fonte: MEC / FNDE / SEED, 2008

Na gestão semi-descentralizada o processo de repasse dos recursos financeiros é o mesmo da gestão centralizada, a diferença acontece na execução, que pode ocorrer de duas maneiras: a aquisição e distribuição dos gêneros alimentícios não perecíveis para as escolas são realizadas pela EE e a mesma repassa parte dos recursos financeiros para a aquisição dos gêneros alimentícios perecíveis pelas próprias escolas, ou a EE adquire e distribui os gêneros alimentícios perecíveis e não perecíveis para as escolas situadas nas zonas rurais e repassa os recursos para as escolas da zona urbana para que as mesmas adquiram os alimentos da merenda escolar, conforme demonstra a Figura 2.

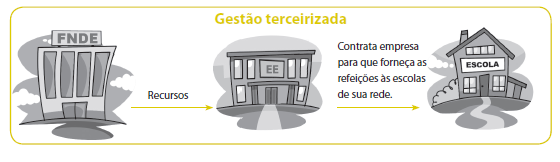
Figura 2 – Modelo de gestão Semi-descentralizada.



Fonte: MEC / FNDE / SEED, 2008

A gestão terceirizada consiste na contratação, por parte das EE, de empresas para o fornecimento da alimentação escolar. A contratação da empresa deve ser feita mediante processo de licitação, e a EE pode optar pela terceirização do fornecimento da alimentação escolar para parte ou toda a sua rede de ensino. Vale ressaltar que os gastos com a contratação da empresa terceirizada devem ser pagos com outros recursos da EE que não sejam o do PNAE, pois os recursos do programa só podem ser gastos com a aquisição dos alimentos que serão fornecidos pela empresa. A seguir, a Figura 3 apresenta esse modelo de gestão.

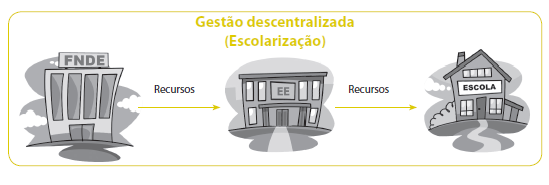
Figura 3 – Modelo de gestão Terceirizada



Fonte: MEC / FNDE / SEED, 2008

A quarta forma de gestão é a descentralizada, também conhecida como escolarização, nela os recursos são repassados do FNDE para as EE, que repassam esses recursos diretamente para as escolas da rede beneficiada pelo PNAE. Assim, cada escola é responsável pela compra dos gêneros alimentícios que serão distribuídos por elas, conforme Figura 4.

Figura 4 – Modelo de gestão Escolarização



Fonte: MEC / FNDE / SEED, 2008

### *2.2.3.1 Forma de Gestão no Estado da Bahia*

No Estado da Bahia a gestão do PNAE ocorre de forma mista (centralizada e descentralizada), onde os recursos são transferidos do FNDE para a Entidade Executora (Secretaria de Educação) e a EE transfere os recursos diretamente para as escolas. Apesar das escolas receberem o recurso da merenda escolar, o processo de aquisição dos alimentos é realizado pela Secretaria de Educação, através do credenciamento, conforme demonstram as Figuras 5 e 6.

Figura 5 – Fluxo financeiro do recurso da merenda escolar no estado da Bahia.

Recurso

Recurso

Prestação de Contas

Prestação de Contas

ESCOLA

SEC. EDUCAÇÃO

FNDE

Fonte: Elaborada pela autora.

O papel da escola concentra-se na execução de maior parte do programa, ao receber o recurso financeiro da Secretaria de Educação, ela é responsável pelo seu gerenciamento e prestação de contas. O dinheiro recebido pela escola é destinado ao pagamento dos fornecedores selecionados através da Secretaria de Educação, os quais deverão fornecer os alimentos ao mesmo preço que foram descriminados no processo de compra, durante o período de cinco meses.

As compras da merenda escolar são realizadas pela EE através da modalidade conhecida como credenciamento, baseando-se na Lei de Licitação do Estado da Bahia n° 9.433/05 art. 61, 62 e 63 que fundamentam o caso de inexigibilidade em consonância com o art. 25 da Lei Federal 8.666/93. Vale ressaltar que o Estado da Bahia tem sido pioneiro em matéria de legislação voltada para compras públicas e inovador em seus procedimentos (SEBRAE, 2014).

Figura 6 – Processo de aquisição da merenda escolar no estado da Bahia.

Pagamento

Seleção (credenciamento)

Pedido de Compra

FORNECEDOR

SEC. EDUCAÇÃO

ESCOLA

Alimentos

Fonte: Elaborada pela autora.

Para escolha do fornecedor, a escola preenche um formulário de pedido de compra com base em uma listagem de alimentos elaborada por nutricionistas do estado, fornecida pela Secretaria de Educação. Junto com este formulário, a escola encaminha o extrato da conta bancária como comprovação de recurso para pagamento dos fornecedores. O processo de seleção é feito pela Secretaria de Educação através do credenciamento, e após o encaminhamento do fornecedor para a escola, esta mantém contanto direto com ele durante o período contratado, realizando os pedidos de compra daqueles alimentos. A necessidade das compras é percebida pela escola de acordo com a quantidade do alimento que possui em estoque.

Na modalidade de compra credenciamento, os fornecedores se inscrevem para participarem do processo, e para aqueles que estiverem habilitados são atribuídos pontos que determinam a ordem de chamada para o fornecimento dos alimentos. A convocação do fornecedor é realizada através de publicação pelo Diário Oficial do Estado e pelo site da Secretaria de Educação do Estado da Bahia, constando na publicação da convocação o objeto, local para fornecimento do alimento, valor da compra, fundamentação legal e a dotação orçamentária.

De acordo com a Secretaria de Educação do Estado da Bahia, o credenciamento proporciona ao Estado, nas diversas ações da Secretaria da Educação, melhor atendimento às suas finalidades organizacionais, políticas e sociais. Ainda de acordo com esta Secretaria, as principais vantagens do credenciamento são a rotatividade entre os credenciados, acesso permanente a qualquer interessado, clareza nas informações, celeridade na contratação e visibilidade aos princípios da isonomia, legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e economicidade. É importante destacar que o CAE é um componente fundamental do PNAE, devendo atuar de forma efetiva na fiscalização dos recursos públicos repassados pelo FNDE e no acompanhamento da execução dessa política pública.

### 2.2.4 Prestação de Contas

De acordo com o art. 70 da Constituição Federal, 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. No Estado da Bahia, o órgão responsável pela prestação de contas do programa é a Secretaria de Educação, sendo as escolas co-responsáveis por este processo.

O processo de prestação de contas dos recursos financeiros destinados ao PNAE se inicia com as UEx prestando contas à EE referente aos recursos recebidos por esta. Após o recebimento das prestações de contas das unidades executoras, a Secretaria de Educação consolida as prestações e a envia para o FNDE, de forma automatizada, através do Sistema de Gestão de Prestação de Contas (SIGPC). Esta prestação consolidada é analisada pelo CAE para emissão de parecer conclusivo, podendo ser ele a favor da aprovação, aprovação com ressalva (no caso de haver improbidades na execução do programa), ou não aprovação (quando houver inconformidade com a lei). Depois da avaliação prévia das contas e emissão do parecer, o conselho encaminha a prestação de contas ao FNDE, a quem compete à análise definitiva da prestação de contas.

O parecer do CAE acerca das contas reflete o trabalho de fiscalização empenhado por ele, e a qualidade dessa fiscalização é atribuída ao nível de controle que este tenha sobre a execução do PNAE. De tal forma, a implantação de procedimentos de controle interno fornece uma garantia razoável do alcance dos objetivos do programa.

## CONTROLE INTERNO

Um estudo realizado em 2009, pelo Tribunal de Contas da União, demonstrou que a obrigatoriedade de implantar, manter e avaliar controle interno já está incorporada no ordenamento jurídico de diversos países, como é o caso dos Estados Unidos da América (e neste o da unidade federada de Nova York), Chile, Paraguai, Peru, Colômbia e África do Sul. O Peru e Colômbia editaram leis específicas regulando, de forma exaustiva, a elaboração, aprovação, implantação, funcionamento, aperfeiçoamento e avaliação de controle interno nas entidades do Estado. Os demais países analisados adotaram a prática de estabelecer os requisitos gerais em normas de hierarquia superior, deixando para os órgãos superiores de gestão e/ou de controle a competência para estabelecer os padrões de implantação e as diretrizes para avaliação de controles internos, pelos demais órgãos e entidades. No Brasil, é adotada a prática dos demais países analisados nesse estudo.

O estudo demonstrou também, que os países pesquisados adotam modelos de controle interno convergentes, calcados em gerenciamento de riscos e em estruturas de governança, e que esses modelos têm por base os principais documentos relacionados à gestão de riscos e controles internos, reconhecidos internacionalmente como o COSO I/II, ISO 31000 – Princípios e Diretrizes para Gerenciamento de Riscos e as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, da INTOSAI.

Lima (2012) ao analisar o Controle Interno, bem como o Sistema de Controle Interno Federal, por meio de um estudo exploratório, a fim de avaliar sua efetiva contribuição na transparência das contas públicas, observou que, apesar dos avanços, ainda existe uma multiplicidade de estruturas e normas administrativas regendo o tema no Brasil, o que pode comprometer, por exemplo, a padronização de procedimentos de auditoria, a produção de normas e manuais para o sistema, e, ainda, gerar uma burocracia excessiva na disponibilização de informações.

“Ainda que o Controle Interno não possa ser considerado a panacéia contra os desvios de conduta, não há similar e nem mais eficaz ferramenta no combate ao erro e à fraude.” (José Filho, 2008, p.85). Os controles ideais capazes de proporcionar maior qualidade na prestação do serviço público de oferta da alimentação escolar, atendendo aos princípios da economicidade, eficiência e eficácia, e inibindo a ocorrência de erros potenciais na execução do programa são aqueles relacionados ao controle dos estoques, recebimento dos alimentos, pagamento de fornecedores e programação de compras.

O controle dos estoques inicia com a restrição do acesso de pessoas não autorizadas ao estoque, delegando o efetivo controle de entradas e saídas dos alimentos a um único funcionário, e a realização de inventário periódico para outro funcionário que não tenha acesso diariamente ao estoque. Este tipo de controle visa inibir a apropriação indevida e o desperdício dos alimentos. A partir do controle eficiente do estoque, a programação de compras pode ser feita em tempo hábil, não deixando faltar o alimento, e de acordo com a real necessidade da escola.

No momento de entrega dos alimentos pelos fornecedores na escola, é de extrema relevância que o recebimento das mercadorias seja acompanhado por um funcionário designado pela escola, sendo necessária a conferência do pedido de compra com a nota fiscal do fornecedor, e da nota fiscal com os produtos entregues pelo mesmo. Desta forma, é possível evitar que o pedido entregue seja divergente daquilo que foi solicitado, além de garantir a segurança da quantidade, qualidade e validade dos produtos entregues. Por exemplo, antes de efetuar o pagamento dos fornecedores, a pessoa responsável deve conferir o pedido de compra e a nota fiscal com o devido atesto do funcionário que recebeu a mercadoria, eliminando assim a existência de erros nesse processo. Destarte, é importante que o controle de pagamento esteja sempre atualizado, a fim de evitar que ocorra pagamento em atraso com incidência de multa e juros ou pagamento em duplicidade.

Controles internos como a segregação de funções são, portanto, indispensáveis para minimizar a ocorrência de erros e fraudes. Além disso, a partir deste controle é possível a identificação e responsabilização dos devidos funcionários envolvidos no acontecimento.

### Conceito de Controle

Os procedimentos de controle visam o alcance dos objetivos estabelecidos conforme o que foi planejado pela organização. Megginson et al (1986) definem controles internos como procedimentos utilizados para garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais sejam cumpridos. De acordo com o momento da sua execução, o controle pode ser classificado em prévio (*a priori*), concomitante e/ou subsequente (*a posteriori*). Como as próprias nomenclaturas já indicam, o controle prévio é aquele realizado antes da prática ou da conclusão do ato, o concomitante ocorre durante a realização do processo, e o subsequente após a sua conclusão, sendo este último o tipo mais comum de controle no setor público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (2000) trouxe o controle como um de seus pilares, inserindo conceitos como a economicidade, eficiência, eficácia e qualidade no setor público. Aplicando o conceito de controle na gestão pública, Di Pietro (2002) aponta que a finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação e impessoalidade.

O exercício da fiscalização é possível a partir do conjunto de instrumentos chamados de controles internos. De tal forma, o sistema de controles internos das entidades públicas pode ser definido como:

Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público (Machado e Peter, 2003 p. 24).

O Controle Interno é definido por José Filho (2008) como o conjunto de normas, rotinas e procedimentos, que visam evitar o erro, a fraude e a ineficiência. As Diretrizes para as Normas de Controle Interno para o Setor Público, elaboradas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) trazem a seguinte definição de controle interno:

Um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

* Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
* Cumprimento das obrigações de *accountability*;
* Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
* Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Esse documento recomenda uma estrutura a ser adotada para os controles internos no setor público e oferece uma base para que os mesmos sejam avaliados, com a finalidade de manter um ambiente de controles internos eficaz. Embora tenham como base o modelo proposto pelo Committee of Sponsoring Organizations (COSO), as diretrizes indicadas pela INTOSAI são adequadas ao setor público, sendo assim, o foco da iniciativa privada em criar e preservar valor é alterado para o foco do setor público: criar e preservar serviços.

O [COSO](http://pt.wikipedia.org/wiki/COSO) (2007) afirma que os controles internos possibilitam uma garantia razoável quanto à realização de objetivos, de maneira correta e tempestiva, com a mínima utilização de recursos, levando em consideração a eficácia e eficiência das operações, a confiabilidade das demonstrações financeiras e a conformidade com leis e regulamentos cabíveis. Logo, a abordagem do Coso é convergente com os preceitos de controle recomendados pela LRF (Beuren e Zonatto, 2014: 5).

De acordo com Almeida (2012), são exemplos de controles internos contábeis os sistemas de conferência, a segregação de funções, os controles físicos sobre os ativos e a auditoria interna. A partir deste entendimento, nessa pesquisa foram elaborados modelos de controles internos a partir das seguintes tarefas internas de controle identificadas:

* Aprovação de requisição para compra da merenda;
* Certificação do recebimento dos alimentos (contagem dos alimentos e confronto com a nota fiscal do fornecedor);
* Habilitação do documento fiscal do fornecedor para pagamento (confronto da nota fiscal do fornecedor com a ordem de compra);
* Pagamento ao fornecedor;
* Controle físico do estoque.

Considerando que o controle interno é realizado por pessoas, sabe-se que ele é passível a falhas, erros e fraudes. As principais limitações do controle interno são relatadas por Almeida (2010, p.65) como: conspiração de funcionários na apropriação de bens da empresa; funcionários mal instruídos com relação às normas internas da empresa; negligência por parte dos funcionários na execução de suas tarefas diárias. Portanto, no processo da merenda escolar, ao implantar os procedimentos de controle interno, deve-se atentar para a segregação de funções, a limitação do acesso dos funcionários ao estoque e o controle periódico do estoque.

A segregação de funções é necessária, pois existem funções incompatíveis dentro do sistema de controle interno, que quando realizadas por um mesmo funcionário podem dar margem a ocorrência de desvios ou fraudes. De tal forma, por exemplo, o acesso dos funcionários ao estoque deve ser limitado, sendo um funcionário responsável pelo controle diário da movimentação de entradas e saídas, e outro funcionário que não tenha acesso ao estoque diariamente, responsável pelo inventário físico do estoque.

O COSO apresenta uma estrutura de controle interno composta por cinco elementos inter-relacionados, os quais devem trabalhar em conjunto em um processo contínuo que visa atingir os objetivos da organização, baseada na metodologia do gerenciamento de riscos. A Figura 7 demonstra a composição do controle interno estabelecida pelo COSO.

Figura 7 – Componentes do Controle Interno



Fonte: INTOSAI, 2007.

“Ambiente de controle envolve competência técnica e compromisso ético; é um fator intangível, essencial à efetividade dos controles internos” (COSIF, 2014). O ambiente de controle é aquele que reflete a cultura de controle da organização, onde são estabelecidas as normas, políticas e procedimentos a serem seguidos, os quais devem ser amplamente conhecidos pelos funcionários da entidade. De acordo com Almeida (2012), “as atribuições dos funcionários devem ser claramente definidas e limitadas para que se possa assegurar a execução dos procedimentos de controles e detectar erros e irregularidades, apurando as devidas responsabilidades.”

A avaliação de riscos consiste na identificação e análise das incertezas que podem afetar o alcance das metas e objetivos. “Entende-se como avaliação de risco o processo contínuo e repetitivo para identificar e analisar as mudanças nas condições, oportunidades e riscos, e realizar as ações necessárias, em especial as modificações no controle interno dirigidas às mudanças de risco” (SILVA, 2009). A avaliação de risco envolve as etapas de identificação do risco, mensuração do risco, avaliação da tolerância da organização ao risco e desenvolvimento de respostas. Na fase de identificação do risco é feito um levantamento das possíveis ameaças ao cumprimento de um objetivo, e uma vez identificadas essas ameaças deve-se analisar a sua probabilidade de ocorrência e o impacto que causaria nas operações da entidade. Por fim, verificar quais ações devem ser tomadas para administrar as ameaças identificadas.

Os procedimentos de controle são as ações que, quando adotados de forma correta e tempestiva, permitem a mitigação dos riscos, e são classificados em procedimentos de controle de prevenção e detecção. De acordo com a NBC T 16.8, procedimentos de prevenção são medidas anteriores ao processamento de um ato ou um fato, utilizadas na prevenção de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil, enquanto os procedimentos de detecção são medidas que buscam à identificação, concomitante ou *a posteriori,* de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.

“A informação é o combustível que move as organizações” (COSIF, 2014). As informações obtidas, interna e externamente, devem ser confiáveis e tempestivas para que sirvam de base para a tomada de decisão, sendo necessária em toda a esfera organizacional. A comunicação deve ser clara e ocorrer em todos os níveis hierárquicos da organização, seja no sentido vertical ou horizontal. “A informação e comunicação são essenciais para a concretização de todos os objetivos do controle interno” (INTOSAI,2007).

Após a implementação dos elementos anteriores que compõem o controle interno, é preciso fazer o monitoramento desse controle, a fim de verificar se o mesmo está adequado e sendo efetivo na organização. De acordo com a INTOSAI (2007), “o monitoramento do controle interno busca assegurar que os controles funcionem como o previsto e que sejam modificados apropriadamente, conforme mudanças nas condições”. O acompanhamento das atividades de controle pode ser contínuo ou através de avaliações específicas, dependendo da necessidade identificada.

Apesar da importância do controle interno, Berry, Collier e Helliar (2005) alertam que a existência de controles pode levar os gestores a acreditarem que os riscos são bem controlados, e esse excesso de confiança nos controles podem acarretar em riscos inesperados ou oportunidades perdidas. Por isso, é importante que o sistema de controle interno seja parte do gerenciamento de riscos.

### Gestão de Risco

O risco é a probabilidade de um evento ocorrer, afetando os objetivos estabelecidos pela organização. Geralmente ele é associado à possibilidade de perda, entretanto, o risco pode trazer impactos tanto negativos quanto positivos, ou ambos. O Institute of Risk Management – IRM - (2002) traz como definição de risco a combinação da probabilidade de um evento e suas consequências, sendo a gestão de riscos referente tanto aos aspectos positivos, quanto aos negativos do risco. A essência da boa gestão de riscos está na sua identificação prévia e tratamento tempestivo.

O gerenciamento de riscos é definido pelo COSO (2007) como um processo organizacional gerido pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado na determinação de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos.

O Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) é uma organização não-governamental americana formada por representantes da *American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accounting (AICPA), Financial Executives International (FEI), Institute of Managements Accountants (IMA)* e pelo *Institute of Internal Auditors*, criada com a finalidade de promover a qualidade de relatórios contábeis por meio da gestão ética, de controles internos efetivos e da governança corporativa.Em 1992, o COSO publicou o *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada), denominado COSO I, para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno. Em 2007, o COSO editou sua obra, sugerindo o controle interno como parte do gerenciamento de riscos corporativos e enfatizando que as atividades de gestão de riscos que vão além das áreas responsáveis pelas demonstrações contábeis. A obra publicada em 2007 foi nomeada *Management Risk – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), conhecida como COSO II. A estrutura de gestão de riscos apresentada pelo COSO é conhecida e adotada por empresas e outras organizações a nível internacional.

No cenário nacional, a norma brasileira que dispõe sobre a gestão de riscos é a ABNT NBR ISO 31000 (2009), estabelecendo os princípios e diretrizes da gestão de riscos. A ISO é uma organização não-gorvernamental, coordenada pela Suíça, responsável por desenvolver o maior número de normas internacionais. A norma ISO 31:000 foi elaborada com base no padrão de risco australiano-neozelandês, a AS/NZS 4360, de 2003, desenvolvida pelo *New Zealand Institute of Chartered Accountants Standards*. Esta norma apresenta alguns conceitos fundamentais para este estudo, e define a gestão de risco como as atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere ao risco (risco – efeito da incerteza nos objetivos).

Para gerenciar o risco, é preciso identificá-lo e estabelecer medidas preventivas adequadas que assegurem o bom desempenho da execução do programa. De acordo com Braga (2012), a gestão de riscos de um programa governamental é inerente ao fluxo de informações que se pode obter do desenvolvimento desse programa, para que possa identificar as hipóteses de ocorrências negativas e positivas, avaliando as respostas possíveis e acompanhando a efetividade dessas respostas, em um processo contínuo. Assim, a gestão de riscos visa aumentar a probabilidade e o impacto de eventos positivos e diminuir a probabilidade e o impacto de eventos adversos ao projeto (PMI, 2004, p. 237).

A avaliação de risco envolve as etapas de identificação do risco, mensuração do risco, avaliação da tolerância da organização ao risco e desenvolvimento de respostas. De acordo com a norma ISO 31 000, na etapa de identificação dos riscos a organização deve identificar as fontes de risco, áreas de impactos, eventos (incluindo mudanças nas circunstâncias) e suas causas e consequências potenciais. Ainda de acordo com esta norma, a finalidade desta etapa é gerar uma lista abrangente de riscos baseada nos eventos que possam criar, aumentar, evitar, reduzir, acelerar ou atrasar a realização dos objetivos.

A mensuração do risco corresponde à avaliação da probabilidade das ameaças identificadas ocorrerem, e do impacto que a mesma causará. “Através de tal avaliação, os riscos podem ser classificados de modo a estabelecer prioridades para a administração e apresentar informações para as decisões gerenciais sobre quais os riscos que necessitam de maior atenção.” (INTOSAI, 2007)

Antes da organização decidir sobre as respostas aos riscos, é importante identificar a tolerância de risco da entidade, ou seja, a quantidade de riscos que ela está disposta a assumir antes de implantar uma ação de resposta. A tolerância de risco está ligada a percepção da probabilidade e impacto dos riscos. A resposta ao risco só é viável se o custo benefício desta ação for menor que o efeito do risco.

Após a identificação e avaliação do risco, e análise de tolerância de risco da entidade, a organização deverá desenvolver respostas na tentativa de transferir, tolerar ou prevenir os riscos. É importante lembrar que apesar do controle interno fornecer apenas uma garantia razoável quanto ao alcance dos objetivos da organização, a sua implantação é a melhor forma de controlar os riscos.

Entre as ferramentas utilizadas para a avaliação dos riscos encontra-se a chamada Matriz de Riscos, utilizada com a finalidade de priorização do tratamento dos riscos. Esta metodologia possibilita a análise qualitativa dos riscos, que são classificados a partir da relação entre sua probabilidade e impacto. Para classificação dos riscos, é atribuída uma escala de valores de acordo com o grau de impacto e probabilidade de ocorrência de cada risco identificado, como exemplo 1: muito baixa – 2: baixa – 3: média – 4: alta – 5: muito alta. O Quadro 2 demonstra o modelo da estrutura de uma Matriz de Risco. A partir das combinações de probabilidade e impacto classifica-se o risco em:

* Risco Baixo: ≤ 4
* Risco Médio: > 4 ≤ 12
* Risco Alto: >12 ≤ 25

Quadro 3 – Matriz de Probabilidade X Impacto



Fonte: Okamoto (2002)

A abordagem de gestão de riscos se aplica aos diferentes tipos de riscos existentes, como riscos de crédito, mercado, liquidez, operacional, entre outros. Para efeito deste trabalho, foram considerados apenas os riscos operacionais.

“O Comitê de Basiléia (2003) define o risco operacional como o risco de perda resultante de uma falha ou de um inadequado processo interno de controle, podendo ser gerado pelo homem, pelo sistema, ou por eventos externos” (MENDONÇA ET AL, 2008, p. 311). Esse tipo de risco caracteriza-se pela dificuldade de mensuração e identificação de impacto, assim Levine e Hoffman apud Pedote (2002) advogam que o primeiro passo a ser dado no caminho da mensuração do risco operacional é quantificar as perdas já ocorridas. É importante destacar que a fraude está associada a esse tipo de risco.

Os riscos operacionais podem ser de natureza interna ou externa, sendo o primeiro associado à ineficiência do controle interno, permitindo a ocorrência de falhas durante o processo, e o segundo à eventos não controláveis pela organização. Na pesquisa de campo, foram identificados riscos operacionais internos no processo da merenda escolar.

Devido à execução do Programa Nacional de Alimentação Escolar ser realizada por pessoas, é comum que ocorram falhas durante o processo. Desta forma, a implantação de procedimentos de controles internos pode contribuir com a prevenção, detecção e correção das falhas operacionais identificadas, a fim de garantir o alcance dos objetivos do programa.

1. **PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Este estudo consistiu na elaboração de um conjunto de instrumentos de controle interno que auxilie aos gestores das escolas públicas estaduais baianas na gestão dos recursos do Programa da Alimentação Escolar. Para isso, os procedimentos metodológicos foram divididos em três etapas.

A primeira etapa, de caráter exploratório, buscou obter conhecimento sobre o fenômeno investigado, controles internos e o Programa Nacional de Alimentação Escolar, objetivando entender o seu funcionamento, sua estrutura e suas principais características. Nesta etapa foi feito um levantamento bibliográfico e documental da literatura pertinente ao programa e ao tema de controle interno no setor público, com o intuito de compreender melhor esses assuntos. A partir da revisão de literatura, foi elaborado o roteiro das entrevistas (ver Apêndice A) que foram realizadas com os principais atores envolvidos no processo de gestão e fiscalização da merenda escolar.

Na segunda etapa, ocorreu a coleta de dados através de entrevistas semi-estruturadas feitas com diretores de algumas escolas públicas estaduais e com membros do Conselho de Alimentação Escolar, a fim de verificar as fragilidades no processo de repasse e alocação dos recursos financeiros destinados ao programa da merenda escolar. A partir dessas entrevistas, foi possível verificar como ocorre todo o processo da alimentação escolar na prática, no Estado da Bahia, constatando as lacunas existentes entre a prática e o que preconiza a teoria.

As entrevistas deram suporte à elaboração de uma matriz de riscos baseada nas fragilidades identificadas. Após a construção da matriz de riscos, iniciou-se a terceira etapa que consistiu na identificação dos principais elementos que proporcionem o efetivo controle e fiscalização desses recursos financeiros, dando origem ao conjunto de instrumentos de controle interno apresentado neste trabalho.

Esta pesquisa possui uma abordagem qualitativa, aquela onde não há quantificação e nem tratamento de dados estatísticos. Quando o autor escolhe utilizar a metodologia qualitativa, ele busca descrever e interpretar o fenômeno estudado a partir da experiência vivenciada, e os dados da pesquisa são coletados através da relação direta do autor com o objeto de estudo, podendo o enfoque da investigação ser modificado conforme o pesquisador for conhecendo a realidade estudada. “Nas pesquisas qualitativas, é frequente que o pesquisador procure entender os fenômenos, segundo a perspectiva dos participantes da situação estudada e, a partir daí, situe sua interpretação dos fenômenos estudados” (NEVES, 1996).

Foram entrevistados cinco diretores (as) de escolas estaduais baianas situadas no município de Salvador e três representantes do Conselho de alimentação Escolar do Estado da Bahia. As escolas visitadas atendem a população do bairro em que estão localizadas e de todo seu entorno, fornecendo desde a educação básica até a educação de jovens e adultos, com alunos de meio período e período integral. Nesta etapa da pesquisa, houve dificuldade de acesso aos diretores das escolas e membros do CAE para a realização das entrevistas, fato que limitou a amostra do estudo. Dessa forma, a escolha das escolas e dos conselheiros se deu através da facilidade de estabelecer contato e aceitação dos mesmos em participarem da pesquisa.

Devido ao desconforto apresentado pelos primeiros entrevistados no momento de gravação da entrevista, optou-se por não realizar a gravação das demais entrevistas a fim de não comprometer o alcance do objetivo proposto no estudo. Assim, as respostas foram anotadas junto ao roteiro da entrevista. A duração das entrevistas foi marcada pela pesquisadora, variando entre vinte minutos com um conselheiro a uma hora e meia com uma diretora.

A entrevista direcionada aos diretores das escolas foi separada em quatro blocos de questões que buscou compreender: a) a rotina do processo da merenda escolar; b) dificuldades enfrentadas; c) apoio por parte do CAE; d) funcionamento da prestação de contas.

O primeiro bloco de perguntas buscou verificar como ocorre a execução do PNAE nas escolas estaduais baianas, identificando as atividades desenvolvidas pela escola e as pessoas responsáveis por essas atividades, a fim de apurar a existência de acumulo de funções. Além disso, procurou identificar a adoção de procedimentos de controle no decorrer do processo. O Quadro 4 descreve as perguntas que integraram a entrevista.

Quadro 4 – Bloco 1 de perguntas da entrevista com diretores escolares



Fonte: Elaborado pela autora

O bloco 2 da entrevista objetivou constatar o uso de tecnologias da informação que auxiliem os diretores na gestão dos recursos da merenda escolar e na prestação de contas desses recursos. Em paralelo, investigou-se os problemas enfrentados por esses gestores acerca do recebimento e administração dos recursos financeiros.

Quadro 5 – Bloco 2 de perguntas da entrevista com diretores escolares



Fonte: Elaborado pela autora

O terceiro bloco de questões pretendeu verificar a atuação do Conselho de Alimentação Escolar junto às escolas, analisando o cumprimento de suas atribuições e competências descritas de acordo com a legislação do PNAE, tendo em vista que este é um órgão fiscalizador do programa.

Quadro 6 – Bloco 3 de perguntas da entrevista com diretores escolares



Fonte: Elaborado pela autora

O último bloco de perguntas analisou questões relacionadas ao cumprimento da obrigação de *accountability*, prestação de contas dos recursos públicos recebidos pelas escolas. Buscou-se compreender como é realizado o processo de prestação de contas do programa, quem são os responsáveis e quai os principais problemas enfrentados pelos gestores na elaboração da prestação de contas.

Quadro 7 – Bloco 4 de perguntas da entrevista com diretores escolares



Fonte: Elaborado pela autora

A estrutura da entrevista realizada com representantes do CAE do estado da Bahia também foi dividida em quatro blocos e buscou compreender: a) a rotina do processo da merenda escolar; b) controle e acompanhamento do CAE; c) dificuldades enfrentadas pelo CAE; d) fiscalização e emissão do parecer da prestação de contas.

O primeiro bloco de perguntas foi o mesmo da entrevista realizada com diretores, e teve a intenção de verificar a percepção da execução do PNAE nas escolas sob a visão dos conselheiros. O segundo bloco indagou sobre o conhecimento do CAE acerca da utilização de procedimento de controle por parte das escolas, e experiência com problemas relacionados ao recebimento e/ou gerenciamento dos recursos do programa. Além disso, investigou sobre o apoio concedido pelo conselho às escolas.

Quadro 8 – Bloco 2 de perguntas da entrevista com conselheiros CAE



Fonte: Elaborado pela autora

No bloco 3 da entrevista aos conselheiros, buscou-se compreender o processo de fiscalização realizado pelos membros do CAE assim como as dificuldades enfrentadas por eles no exercício da sua função.

Quadro 9 – Bloco 3 de perguntas da entrevista com conselheiros CAE



Fonte: Elaborado pela autora

Devido à importância da prestação de contas para a continuidade do recebimento dos recursos financeiros do programa, o quarto bloco de perguntas buscou investigar como é feita a análise dessas prestações de contas pelo órgão responsável pela emissão do parecer das contas, o CAE. Ademais, procurou levantar os principais motivos de ressalvas ou rejeições das contas, com o intuito de contribuir na elaboração de instrumentos de controle que atuem diretamente nessas fragilidades.

Quadro 10 – Bloco 4 de perguntas da entrevista com conselheiros CAE



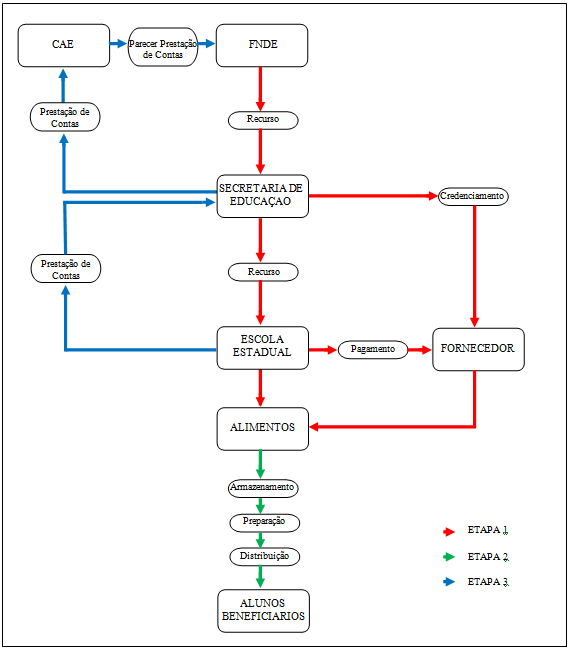
Fonte: Elaborado pela autora

A partir da realização das entrevistas, foi possível compreender como funciona o processo de repasse e alocação dos recursos da merenda escolar no Estado da Bahia, identificar os riscos inerentes a este processo e elaborar um conjunto de controles internos que visam auxiliar os diretores das escolas na gestão dos recursos recebidos e na mitigação dos riscos.

1. **APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS**

Os procedimentos metodológicos aplicados nessa pesquisa possibilitaram a compreensão da prática do Programa Nacional de Alimentação Escolar no estado da Bahia, conforme demonstra Figura 8.

Figura 8 – Fluxograma de etapas do processo da merenda escolar no Estado da Bahia



Fonte: Elaborado pela autora

O processo tem início com o repasse do recurso financeiro por parte do FNDE para a Secretaria de Educação, e desta para a escola. Com o recurso disponível na conta bancária, a escola encaminha o pedido de compra para a Secretaria de Educação, órgão responsável pelo processo jurídico de compra, feito através do credenciamento. Após seleção do fornecedor, por meio do credenciamento, este é encaminhado para fornecer o alimento as escolas durante o período de cinco meses. O alimento recebido na escola é armazenado, preparado e distribuído para os alunos beneficiados pelo programa. O pagamento dos fornecedores é de responsabilidade das escolas, e são realizados com os recursos recebidos do programa de alimentação escolar. Anualmente, cada escola presta conta dos recursos recebidos à Secretaria de Educação, e esta consolida as prestações de contas recebidas, encaminhando uma prestação de contas consolidada para o CAE analisar e emitir o parecer. Por fim, o parecer do conselho sobre a prestação de contas do PNAE é enviado ao FNDE.

Os responsáveis pelo processo da merenda escolar dentro das escolas são a diretora e o tesoureiro, ademais eles recebem auxílio de outros colaboradores como encarregados, merendeiras, secretárias, membros dos conselhos escolares e Fundo de Assistência Educacional. Esse apoio é dado a partir da execução das atividades de recebimento dos alimentos, controle do estoque, inventário físico do estoque, preparação e distribuição da merenda, pagamento dos fornecedores, entre outros.

De acordo com as respostas dos entrevistados, verificou-se que o cargo de direção de uma escola pública estadual é responsável pelas dimensões pedagógica, administrativa e financeira, e devido à grande demanda de atribuições, se torna um trabalho exaustivo que exige dedicação da pessoa que o ocupa. Por exemplo, em todas as entrevistas com diretores das escolas ocorreram interrupções por parte dos funcionários, buscando soluções da direção para resolver problemas rotineiros.

O cargo de conselheiro também foi definido pelos representantes entrevistados como um cargo de extrema importância, que carece de atenção e estrutura física para desempenhá-lo. Conforme relato do conselheiro 3, “...a maior dificuldade enfrentada por nós está na estrutura física, não temos estrutura para trabalhar...”. Entretanto, de acordo com a resolução n° 38/2009, cabe aos Estados, o Distrito Federal e os Municípios garantir ao CAE, como órgão deliberativo, de fiscalização e de assessoramento, a infra-estrutura necessária à plena execução das atividades de sua competência. E ainda, segundo a referida resolução, compete ao CAE comunicar ao FNDE, aos Tribunais de Contas, à Controladoria-Geral da União, ao Ministério Público e aos demais órgãos de controle qualquer irregularidade identificada na execução do PNAE, inclusive em relação ao apoio para funcionamento do CAE, sob pena de responsabilidade solidária de seus membros. Desta forma, entende-se que o CAE do Estado da Bahia é concedente com a situação de infra-estrutura precária oferecida para o desempenho do seu papel, a partir do momento em que não comunica este fato aos órgãos competentes.

Na prática, no estado da Bahia, o processo de compra da merenda escolar ocorre da seguinte forma: o pedido de compra dos alimentos é feito pelas escolas para a Secretaria de Educação, baseado em uma listagem de produtos fornecida pela própria Secretaria, elaborada por nutricionistas do estado. Com o pedido em mãos juntamente com o extrato bancário da conta da escola, comprovando a disponibilidade do recurso para aquisição dos alimentos, a Secretaria de Educação realiza o processo de credenciamento para a seleção de fornecedores que atenderão as escolas. Feito o processo de credenciamento, os fornecedores selecionados fornecerão a merenda para aquela escola durante o período de cinco meses, e a escola é responsável por efetuar o pagamento desses fornecedores através de cheques nominais utilizando a verba que recebem do PNAE por meio de transferências eletrônicas realizadas nas contas bancárias vinculadas a cada escola.

Apenas a compra de alimentos referente à cota que deve ser investida na agricultura familiar pode ser feita diretamente pelas escolas através da modalidade de dispensa de licitação. O não cumprimento dessa cota de 30% para aquisição da agricultura familiar, que é obrigatória, é um item que vem sendo notificado nas prestações de contas. Porém, os diretores das escolas alegam que em Salvador é difícil achar fornecedores da agricultura familiar, tendo que recorrer a outros municípios, inclusive de outros estados, fato que encarece a entrega dos produtos ou os mesmos não resistem ao tempo de entrega por serem altamente perecíveis, e diante disto, a compra desses alimentos acaba não sendo realizada.

A escolha do tipo de alimento é feita através da relação de produtos fornecida pela Secretaria de Educação, na qual os nutricionistas selecionam os tipos de alimentos adequados visando garantir a segurança alimentar e nutricional dos alunos. O fato dos fornecedores selecionados através do credenciamento abastecerem a escola com os mesmos tipos de produtos durante cinco meses, acarreta na pouca variação do cardápio da merenda escolar, e a repetição dos alimentos fornecidos nas escolas gera um grau de insatisfação dos alunos atendidos pelo programa.

A quantidade de alimento a ser adquirido pela escola depende do valor do repasse recebido, que atualmente é baseado no censo escolar de alunos matriculados no ano anterior. Contudo, a utilização dessa base ocasiona problemas para algumas escolas, as quais possuem um aumento significante de matrículas de um ano para o outro, e tem de dar conta de fornecer a merenda para todos os alunos, recebendo o repasse de acordo com uma quantidade inferior de alunos. Uma das escolas visitadas neste estudo enfrenta esse problema, contando agora em 2015 com cerca de novecentos e oitenta alunos e recebendo a verba relativa a oitocentos alunos, que foi o número de alunos matriculados em 2014. “...hoje mesmo eu tenho que fazer milagre com o dinheirinho que recebo para alimentar quase duzentos alunos a mais...”(Diretor 1).

Visando atender aos objetivos específicos desta pesquisa, e com base nas observações feitas no decorrer do estudo, elaborou-se uma matriz de riscos com o intuito de identificar os riscos que afetam ou possam vir a afetar o processo da merenda. Para elaboração da matriz realizou-se o levantamento das ameaças ao cumprimento dos objetivos do programa da alimentação escolar, e posteriormente foram determinadas as combinações de probabilidade e impacto delas com a finalidade de classificá-las quanto à prioridade de resposta. Para classificação dos riscos, foi atribuída uma escala de valores de acordo com o grau de impacto e probabilidade de ocorrência de cada risco identificado, sendo os pesos definidos da seguinte forma: 1 - muito baixa; 2 – baixa; 3 – média; 4 – alta; 5 - muito alta. Os Quadros 11 e 12 apresentam os riscos identificados com suas respectivas classificações e a matriz de risco elaborada.

Quadro 11 – Descrição e classificação dos riscos



Fonte: Dados da Pesquisa

Quadro 12 – Matriz de riscos



Fonte: Adaptado Okamoto (2002)

Depois de finalizada a etapa de análise dos riscos, realizou-se o planejamento para as respostas a esses riscos, conforme demonstra o Quadro 13.

Quadro 13 – Resposta aos riscos



Fonte: Dados da Pesquisa

Os riscos identificados relativos ao estoque foram o acesso de pessoas não autorizadas ao local, e o acúmulo de funções que são incompatíveis dentro do sistema de controle interno, como por exemplo, a pessoa responsável pelo estoque diariamente é a mesma que faz o inventário do estoque. Apesar dos diretores terem respondido que este procedimento não ocorre nas escolas, no entanto, durante visita à escola e ao espaço destinado ao estoque foi identificada a ocorrência desses fatos. Como resposta a esses riscos, sugere-se a limitação de acesso dos funcionários ao estoque e a segregação de funções em relação às pessoas responsáveis pela guarda diária e pelo levantamento físico periódico do estoque.

Todo tipo de controle realizado pelas escolas é feito de forma manual, pois não existe nenhum sistema automatizado que dê suporte a esses gestores. Desta forma, as informações não são apuradas de forma tempestiva, fato que dificulta a elaboração da prestação de contas. A utilização de um sistema automatizado (software) como ferramenta de gestão, otimizará o tempo dos diretores para a elaboração da prestação de contas, evitando o atraso na entrega dessa prestação. Outra dificuldade informada é a ausência de pessoas capacitadas que auxiliem os diretores na elaboração da prestação de contas, esse fato juntamente com o excesso de documentos que precisam ser enviados e o pouco tempo disponível podem ocasionar o atraso na entrega da prestação de contas, e esse atraso pode acarretar na suspensão do repasse dos recursos do programa para a escola. O diretor 4 expôs esse problema: “...tudo sou eu quem faço, não tenho a quem delegar! Confesso que já atrasei algumas prestações de contas, não chegou a suspender os repasse, mas já atrasei! É muita papelada para juntar, e sou eu quem tenho que parar tudo e fazer...”. Como resposta a este risco, recomenda-se a capacitação de funcionários para que possam apoiar os gestores.

A prestação de contas do PNAE realizada pelos diretores das escolas é feita em parte de forma manual e parte via internet através do sistema Transparência na Escola, no qual a escola preenche algumas informações referentes à execução do programa e imprime o demonstrativo de execução da receita e despesa gerado por este sistema para anexar junto com as demais documentações comprobatórias (extrato bancário, nota fiscal, cópia de cheques, entre outras) de recebimento do recurso e pagamento de despesas, na via impressa que deve ser entregue à Secretaria de Educação. Para a fiscalização e emissão de parecer sobre as prestações de contas do PNAE do estado da Bahia, o CAE utiliza como instrumentos as informações do Sistema de Gestão de Prestação de Contas alimentadas pela Secretaria de Educação, e os relatórios trimestrais apresentados. As contas referentes ao Programa Nacional de Alimentação Escolar do Estado da Bahia nunca foram rejeitadas, apenas aprovadas com ressalvas, normalmente relacionadas à estrutura física de preparo e armazenamento dos alimentos, cozinha e despensa. “...É muito difícil rejeitar as contas, muito difícil, as daqui da Bahia nunca foram rejeitadas! Quando colocamos ressalvas já é a maior coisa, imagina se não aprovar...” (Conselheiro 1)

Verificou-se que não há um acompanhamento efetivo do Conselho de Alimentação Escolar, tendo como periodicidade de visita nas escolas apenas uma vez por ano ou até mesmo nenhuma. De acordo com representante do CAE, a escolha das escolas que serão visitadas é feita através de sorteio eletrônico, ou em casos de denúncias. O mesmo informou ainda que deveria ser feita pelo menos uma visita por ano nas escolas, mas que devido a dificuldades enfrentadas como disponibilidade financeira, ausência de estrutura física e de acesso a documentação, essa quantidade de visitas in loco não ocorre, sendo realizadas no ano de 2014 visitas em apenas cinquenta escolas das mil e trezentas escolas espalhadas por todo o estado. “...Só são sete membros do conselho para visitar todas as escolas na Bahia toda, não tem como ir em todas, nós vamos nas que dão para ir...” (Conselheiro 1)

Através das entrevistas realizadas com conselheiros do CAE, identificou-se a ausência do conhecimento sobre algumas atribuições competentes ao conselho e sobre o processo da merenda escolar. Estas falhas acarretam na falta de acompanhamento por parte do conselho e comprometimento da qualidade na fiscalização. Esses problemas foram atribuídos ao número reduzido de membros para atender a demanda de escolas do estado e a ausência de estrutura física adequada para o desempenho da função.

Em relação aos riscos de ausência de conhecimento sobre as atribuições do CAE e do processo da merenda escolar por parte do Conselho de Alimentação Escolar, baixa fiscalização e número reduzido de funcionários, embora tenham sido classificados entre médio e alto, optou-se pela resposta ao risco de aceitá-lo devido às soluções não estarem ao alcance dos gestores escolares.

O desenvolvimento das atividades referente ao PNAE carece da realização de controles diários que auxiliem na gestão dos recursos e na salvaguarda dos estoques. No decorrer das entrevistas os diretores afirmaram existir a prática de certos controles como a conferência da mercadoria com o documento fiscal, dando o sinal de atesto no caso do recebimento correto, controle diário de estoque e realização de inventário físico do estoque periodicamente. Em conversa com os encarregados por essas tarefas, percebeu-se que apesar da tentativa, o instrumento manual de controle usado não é eficaz, seja pela dificuldade de utilização do mesmo ou pelo pouco tempo que disponibilizam para a sua realização. “...Eu tenho essas fichas, mas anoto tudo no meu caderno, é mais fácil! Depois passo para a ficha, quando eu tenho tempo, normalmente no final da semana...”(Encarregada do estoque, designada pelo diretor 2)

A ausência de controles foi um risco identificado, que pode acarretar em desperdícios, desvios e apropriação indevida da merenda escolar. A partir dos pontos identificados na matriz de riscos, foi elaborado modelos apropriados de controles internos do estoque, recebimento dos alimentos, pagamento de fornecedores e programação de compras, para auxiliar os gestores escolares na gestão dos recursos da merenda escolar, mitigando as possíveis ameaças do processo.

Atendendo ao objetivo geral e específico do estudo, são apresentados os modelos propostos de controles internos. Os modelos de ficha dispostos no quadro 14 ao 16 são para acompanhamento diário de entradas e saídas do estoque, e devem ser utilizados pela pessoa designada a controlar o estoque. A ficha de estoque diária deve ser preenchida diariamente com a data, pessoa responsável por aquele controle, e os itens que tiveram entrada e saída naquela data, apurando o saldo em estoque ao final do dia. Esse modelo de ficha visa permitir o controle dos alimentos armazenados em estoque, evitando disperdícios e desvios dos alimentos, além de possibilitar a responsabilização do funcionário por qualquer irregularidade identificada.

Quadro 14 – Modelo Ficha de Estoque Diária



Fonte: elaborado pela autora

A ficha de estoque por produto pode ser utilizada periodicamente, semanal ou quinzenalmente, pela pessoa designada que controla o estoque, com informações sobre a descrição e fornecedor do produto, assim como as movimentações de entrada e saída desse alimento no estoque, com apuração do saldo ao final do período.

Quadro 15 – Modelo Ficha de Estoque por Produto



Fonte: elaborado pela autora

O modelo de solicitação de retirada de produto registra toda a saída de produtos do estoque, demonstrando a data, especificando o produto e a quantidade, além do funcionário que solicitou aquela retirada, e a ciência do funcionário responsável pelo estoque, da saída do produto. Este controle permite o acompanhamento do uso dos alimentos na escola, e também a responsabilização dos funcionários caso seja identificada alguma irregularidade.

Quadro 16 – Modelo Ficha de Solicitação de Retirada do Produto



Fonte: elaborado pela autora

O modelo de ficha de inventário deve ser utilizado periodicamente, por funcionário que não tenha acesso direto ao estoque. O inventário é realizado a fim de testar os controles feitos pelo funcionário encarregado pelo estoque. Nessa ficha deve conter a listagem dos produtos em estoque, o saldo inicial apresentado na ficha de controle diário e os valores encontrados após a contagem física do estoque. Caso haja diferença entre o valor apresentado como saldo inicial, e o encontrado após a contagem, deve-se fazer uma nova contagem para certificar-se dos valores encontrados. Se ainda assim diferença persistir, ela deve ser analisada verificar para descobrir a sua causa. Esse controle visa inibir os desvios e a apropriação indebita dos alimentos.

Quadro 17 – Modelo Ficha de Inventário



Fonte: elaborado pela autora

Os controles atinentes ao estoque servirão como base para o preenchimento do modelo para programação de compras. Neste modelo deve conter o período e o funcionário responsável pela atividade de compra, a listagem dos produtos com seus respectivos saldos em estoque, a quantidade necessária para o período programado e assim calcular a necessidade de compra. A necessidade de compra é calculada através da diferença da quantidade necessária do produto para o período, pela quantidade disponível daquele produto no estoque. Esse controle possibilita a utilização eficiente do recurso financeiro, evitando gastos desnecessários na aquisição dos alimentos.

Quadro 18 – Modelo para Programação de Compras



Fonte: elaborado pela autora

A ficha de recebimento da mercadoria visa garantir que os produtos entregues pelos fornecedores estejam em boa qualidade e de acordo com o pedido de compra, na descrição e quantidade. Nesse controle deve conter a data do recebimento, o fornecedor que entregou a mercadoria, a descrição dos produtos entregues, número de identificação do pedido de compra e da nota fiscal, o valor da compra e a assinatura do funcionário que recebeu os produtos. Caso haja alguma divergência no decorrer do processo, é possível a identificação dos responsáveis.

Quadro 19 – Modelo Ficha de Recebimento da Mercadoria



Fonte: elaborado pela autora

Os controles de contas a pagar devem ser preenchidos pelo funcionário responsável por efetuar o pagamento dos fornecedores, normalmente o tesoureiro. É importante manter esse controle atualizado para evitar que ocorra pagamento em duplicidade, ou em atrasado, gerando cobrança de multa e juros. Nesse controle devem ser registrados todos os dados de identificação do pagamento como o fornecedor (credor), número e data de emissão da nota, data de vencimento e valor a pagar da duplicata, data e valor do pagamento. Em caso de atraso, lançar os valores dos juros incorridos. Os modelos são apresentados no Quadro 20 e 21.

Quadro 20 – Modelo Controle de Contas a Pagar por Data



Fonte: elaborado pela autora

Quadro 21 – Modelo Controle de Contas a Pagar por Fornecedor



Fonte: elaborado pela autora

Ao implementar os controles internos é importante deixar claro para os funcionários as suas atribuições e responsabilidades, demonstrando a relevância do seu papel para o processo da merenda escolar. A necessidade do controle e a percepção de que estão sendo fiscalizados também são pontos que devem ser amplamente expressos para os funcionários.

1. **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O controle interno nas organizações do setor público deve ser entendido dentro do contexto das características específicas dessas organizações, ou seja, seu enfoque para alcançar os objetivos sociais ou políticos; a utilização dos recursos públicos; a importância do ciclo orçamentário; a complexidade de seu desempenho (a demanda pelo equilíbrio entre os valores tradicionais de legalidade, moralidade e transparência, e os modernos valores gerenciais como eficiência e eficácia) e o amplo escopo decorrente da sua *accountability* pública. (INTOSAI, 2007)

A presente dissertação apresentou um conjunto de controles internos com o intuito de auxiliar as diretoras das escolas públicas estaduais baianas na gestão dos recursos financeiros recebidos do programa da alimentação escolar e minimização dos riscos inerentes a execução desse programa, tendo em vista a importância dessa política pública e das irregularidades recorrentes nesse processo. Desta maneira, esta pesquisa observa que as entidades podem utilizar procedimentos de controles internos efetivos que permitam a identificação das fragilidades no processo, para que sejam controladas e mitigadas em tempo hábil.

Este trabalho foi baseado em visitas realizadas em cinco escolas públicas estaduais baianas a fim de compreender a execução do programa da alimentação escolar por meio da experiência vivenciada e de entrevistas conduzidas com os diretores dessas escolas e com representantes do Conselho de Alimentação Escolar do Estado. Assim, essa etapa da pesquisa permitiu a identificação dos riscos no processo, que serviram de base para a elaboração de uma Matriz de Riscos e dos Modelos de Controles Internos propostos.

A metodologia escolhida para este estudo é inovadora, tendo em vista a utilização da metodologia do gerenciamento de riscos como proposta para melhoria do desempenho de uma política pública. Além disso, ainda há um número reduzido de trabalhos acadêmicos qualitativos na área de contabilidade no Brasil. Assim, essa pesquisa apresenta relevante contribuição social a partir da aplicação de conhecimentos contábeis em benefício de uma comunidade.

As ameaças identificadas nesse estudo correspondem ao: a) acúmulo de funções; b) ausência de controle do estoque; c) acesso de pessoas não autorizadas ao estoque; d) ausência de tempo para elaboração da prestação de contas; e) ausência de pessoal capacitado para prestar contas; f) falta de acompanhamento à legislação do programa; g) desconhecimento das atribuições do CAE por parte dos conselheiros; h) desconhecimento sobre o processo da merenda escolar por parte do CAE; i) baixa fiscalização; j) número reduzido de funcionários; k) ausência de estrutura física.

Como ação de respostas a estes riscos levantados sugere-se: a) Segregação de funções; b) Melhoria no controle de estoque, através da implantação dos modelos de controle elaborados; c) Limitar acesso de funcionários ao estoque; d) Capacitar funcionários para auxiliar o gestor na prestação de contas; e) Capacitar funcionários e gestores para elaborar prestação de contas; f) Treinamento de pessoal com relação a legislação do PNAE. As ações de resposta aos demais riscos encontram-se fora do alcance dos diretores, desta forma sugere-se aceitar esses riscos.

Baseado nos riscos identificados na pesquisa e nas potenciais falhas ou fraudes que possam ocorrer provenientes deles, foram delineados modelos de controles internos que visam inibir essas ameaças atendendo aos objetivos propostos no estudo. Os modelos de controles apresentados estão associados às atividades de controle dos estoques, recebimento dos alimentos, pagamento de fornecedores e programação de compras.

A proposta desses modelos de controle visa assegurar o alcance dos objetivos do programa de alimentação escolar, otimizando a utilização dos recursos públicos recebidos, baseando-se nos princípios da legalidade, moralidade, transparência e eficiência pública. Outrossim, buscam auxiliar os gestores escolares no controle e fiscalização da execução do programa, bem como na sua responsabilidade de prestação de contas a sociedade.

Infere-se ainda que a contabilidade, como ciência social aplicada, possui um conjunto sistematizado de conhecimentos, técnicas e práticas, capazes de contribuir com questões de demanda social atinentes a gestão, controle e prospecção dos recursos públicos destinados as políticas e as ações de interesse coletivo, como se constitui o PNAE.

Embora este trabalho traga contribuições práticas e acadêmicas sobre o tema ora enfocado, devido à dificuldade de acesso aos diretores das escolas públicas estaduais para realização das entrevistas, o estudo teve uma amostra limitada. Percebe-se que apesar da verba recebida pelo programa ser um recurso público, que requer transparência na sua execução, muitos gestores de escolas não se sentem confortáveis para conversar sobre o tema. Por isso, como sugestão para futuros trabalhos, sugere-se a:

* Ampliação da amostra para a identificação de novas ameaças;
* Realização da pesquisa com escolas da esfera municipal;
* Aplicação do estudo em outros estados que possuem diferentes formas de gestão;
* Realização do estudo baseando-se em outra política pública.

**REFERÊNCIAS**

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

AMUDO, Angella; INANGA, Eno L. Evaluation of internal control systems: a case study from Uganda. **International Research Journal of Finance and Economics**, v. 1, n. 27, p. 124-144, 2009.

BERRY A. J. ; COLLIER P. M. ; HELLIAR, C. V. **Risk and control:** the control of risk and the risk of control. In: Management control: Theories, Issues and Performance; 2 nd ed. Basingstoke: Palgrave Macmillan, 2005. p. 279–99

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Rev. Adm. Pública** — Rio de Janeiro 48(5):1135-1163, set./out. 2014.

BOGONI, N. M.; ZONATTO, V. C. S.; ISHIKURA, E. R.; FERNANDES, F. C. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação nº 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários: um instrumento de governança corporativa para a administração pública. **Revista de Administração Pública [online]**, v. 44, n. 1, p. 119-142, 2010.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. **O controle social da educação básica pública: A atuação dos conselheiros do Fundeb**. 2011 a. 176 f. Dissertação (Mestrado em Educação) - Faculdade de Educação, Universidade de Brasília, Brasília, 2011. Disponível em: <http://biblioteca.fe.unb.br/>.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. **Gestão de riscos, transparência e controle social no contexto dos projetos governamentais - Eficiência aliada à democracia**. V Congresso Consad – Brasília, 2012.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil 1988**. Brasília; 1988.

BRASIL. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional** (1996). LDB: Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional: Lei nº 9.394, de 1996. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas, 1997.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101** **de 4 de maio de 2000**. Brasília, 2000.

BRASIL. Ministério da Educação. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. Conselho Deliberativo. **Resolução/FNDE/CD/Nº 32 de 10 de agosto de 2006**. Diário Oficial da União, 2006.

BRASIL. **Lei n. 11.947 de 16 de junho de 2009**. **Diário Oficial da União**. Brasília, 2009.

BRASIL. **Resolução FNDE/CD Nº 38 de 16 de julho de 2009**. Diário Oficial da União, 17jul 2009.

BRASIL. Ministério da Educação. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE). Secretaria de Educação à Distância. P**rograma Nacional de Alimentação Escolar**. Programa Nacional de Formação Continuada a Distância nas Ações do FNDE. 4ª ed. Brasília: MEC, FNDE, 2011.

BRASIL, **Lei n. 12.796, de 4 de abril de 2013**: altera a Lei n. 9.394 de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, para dispor sobre a formação dos profissionais da educação e dar outras providências. Brasília: Planalto Central, 2013.

BRASIL. Ministério da Educação. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. Ministério da Educação. **Resolução/CD/FNDE nº 26, de 17 de junho de 2013**. Diário Oficial da União, 2013.

BRASIL, Ministério da Educação. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE). Conselho Nacional dos Procuradores Gerais do Ministério Público dos Estados, do Distrito Federal e da União. **Cartilha Nacional da Alimentação Escolar**. Brasília, 2014.

BRASIL. Ministério da Educação, Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. **Programa Nacional de Alimentação Escolar**. Disponível em: http://www.fnde.gov.br /programas/pnae/index.htm l. Acesso em: 28 de agosto de 2014.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade**. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16.8 – Controle Interno**. Disponível em: <http://www>.cfc.org.br /sisweb/sre/detalhes\_sre.aspx?Codigo=2008/001135. Acesso em: 21 dez. 2014.

COHEN, Ernesto; FRANCO, Rolando. **Gestão social: como obter eficiência e impacto nas políticas sociais**. Brasília: ENAP, 2007.

COHEN, Aaron; SAYAG, Gabriel. The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organizations. **Australian Accounting Review**, v. 20, n. 3, p. 241-255, 2010.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANISATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Integrated framework: executive summary**. USA, 2004

COSIF. **Controles Internos. Contabilidade Internacional – Entendendo o COSO**. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade_internacional-coso>. Acesso em: 10 jan. 2015.

COSO,**Gerenciamento de Riscos na Empresa – Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura** (Versão em português), 2 vol. Jersey City: AICPA, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14ª ed., São Paulo: Atlas, 2002.

FILHO, Antônio José. A importância do controle interno na Administração Pública. **Revista Diversa.** pp. 85-99. jan./jun. 2008.

Fraudes em merenda escolar serão punidas 'com rigor', diz ministro. Brasília e São Paulo, 2013. Disponível em: <http://g1.globo.com/educacao/noticia/2013/04/fraudes-em-merenda-escolar-serao-punidas-com-rigor-diz-ministro.html>. Acesso em: 13 ago 2014.

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry E.; JOHNSTONE, M. Karla. **Auditoria** [Tradução técnica Antônio Zoratto Sanvicente]. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

HOPWOOD, Anthony G. MILLER, Peter. **Accounting as Social and Institucional Practice**. London: Cambridge University Press, 1994.

INSTITUTE OF RISK MANAGEMENT - IRM. **A risk management standard**. London: IRM, 2002.

INTOSAI. **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management**. INTOSAI PSC Subcommittee on Internal Control Standards. January, 2007.

INTOSAI. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Salvador, Série Traduções, n. 13, 2007.

ISO 31 000 – **Risk Management System – Principles and Guidelines**. Tradução: Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) Projeto 63:000.01-001. Agosto, 2009.

LAO-TSÉ. **Tao Te Ching**. Tradução de Huberto Rohden. São Paulo. Martin Claret. 2003.

LIMA, Liliane Chaves Murta. **Controle interno na administração pública: O controle interno na administração pública como um instrumento de *accountability****.* Monografia apresentada ao Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília, 2012.

MACHADO, M. V. V.; PETER, M. da G. A. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

MEC / FNDE / SEED. **Programa Nacional de Formação Continuada a Distância nas Ações do FNDE**. 2ª edição atualizada, Brasília, 2008.

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI Jr, Paul H**. Administração: conceitos e aplicações**. São Paulo: Harper & How do Brasil, 1986.

MENDONÇA, H. F.; GALVÃO, D. J. C.; LOURES, R. F. V. Risco Operacional nas Instituições Financeiras: Contratar Seguro ou Auto-segurar-se? . **Revista EconomiA**, Brasília (DF), v.9, n.2, p.309–326, mai/ago 2008.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Disponível em: < http://www.fnde.gov.br/home/>. Acesso em: agosto de 2014.

NEVES, José Luis. **Pesquisa qualitativa – características, usos e possibilidades**. Caderno de Pesquisas em Administração, São Paulo, 1996.

PEDOTE, Cristiane. **Análise e Gerenciamento de Risco: Gestão do Risco Operacional em Instituições Financeiras**. São Paulo: EAESP/FGV, 2002. 68 p. (Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Pós-Graduação da EAESP/FGV, Área de Concentração: Finanças).

PELEIAS, Ivan R. et al. Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no EnANPAD e Congresso USP: análise bibliométrica no período 2001-2011. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 4, p. 29-49, 2013.

PROJECT MANAGEMENT INSTITUTE. **Um Guia do Conjunto de Conhecimentos em Gerenciamento de Projetos**. 3ª edição. Newtown Square: PMI, 2004.

RAGHAVAN, Kamala. Municipal governments (mis)governance. **International Journal of Disclosure and Governance**, v. 8, n. 2, p. 194-207, 2011.

SEBRAE. Governo do Estado da Bahia. **Compras Públicas: Fornecendo para o Estado da Bahia.** 2014. Disponível em: <http://issuu.com/sebraebahia/docs/>cartilha\_compraspublicas\_ bahia. Acesso em: out 2014.

SOUZA, Rodrigo Silva. **Gestão de riscos integrada e melhoria de desempenho: um estudo com empresas brasileiras não financeiras.** Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2011.

TANAJURA, Indira M. P. de C. **Acepções de merendeiras sobre o Programa Nacional de Alimentação Escolar em um bairro de Salvador, Bahia.** Dissertação de Mestrado Acadêmico em Alimentos, Nutrição e Saúde da Escola de Nutrição da Universidade Federal da Bahia. 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países.** Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle, 2009.

**APÊNDICE A - ENTREVISTA DIRETORAS DE ESCOLAS**

Boa tarde, meu nome é Fabiana Alves Pinto, sou aluna do mestrado em Contabilidade da Universidade Federal da Bahia, e estou desenvolvendo um projeto de dissertação sobre a implantação de procedimentos de controle no processo da merenda escolar. Esse projeto visa desenvolver um modelo de controles internos para auxiliar na execução do programa da merenda escolar.

1. Como você descreve seu cargo?
2. Você poderia descrever como ocorre o processo da merenda escolar nas escolas do Estado da Bahia?
   1. A diretora da escola é a pessoa responsável pelo processo da merenda ou essa responsabilidade pode ser delegada a alguém?
   2. Quem é responsável em decidir sobre a quantidade e o tipo de alimentos a serem comprados?
   3. Quem é responsável pelo processo de compra da merenda? A senhora poderia descrever como ele é feito?
   4. Quem é responsável pelo recebimento dos alimentos?

2.4.1 Quem recebe os alimentos confere com o pedido de compra antes de autorizar o pagamento?

* 1. É feito algum tipo formal de controle do estoque da merenda escolar?
     1. É feito o inventário físico do estoque? Com qual periodicidade?
     2. Se a resposta anterior for positiva, a pessoa que realiza o inventário é a mesma que controla o estoque diariamente?

2.5.3 Como se dá o acesso dos funcionários ao estoque?

* 1. Quem é responsável em realizar o pagamento dos fornecedores?
     1. A pessoa responsável em realizar o pagamento confere se o fornecedor entregou as mercadorias de acordo com o pedido de compra?
     2. É comum que a mesma pessoa seja responsável pelo pedido de compra, conferência da mercadoria e pagamento dos fornecedores?
  2. De que forma são realizados os pagamentos das compras dos alimentos para a merenda escolar? (Cheque, transferência bancária ou em espécie)?

1. Existe algum sistema automatizado que auxilie a vocês diretoras nesses controles? Por exemplo, algum sistema que te forneça informações atualizadas de quanto a senhora possui de estoque na escola nesse momento, quais os fornecedores, datas de pagamento dos fornecedores, entre outros. Algo que possa facilitar a gestão dos recursos da merenda e a própria prestação de contas?
   1. A senhora lembra de algum problema envolvendo o recebimento dos recursos ou para gerenciar os recursos recebidos?
2. Existe algum tipo de orientação, por parte do Conselho de Alimentação Escolar, sobre o armazenamento dos alimentos e o controle de estoque?
   1. Há o acompanhamento do CAE na elaboração dos cardápios da merenda?
   2. Qual a periodicidade de visita do CAE na escola?
3. Como é feita a prestação de contas do PNAE?
   1. Quem é a pessoa responsável por essa prestação de contas?
   2. Quais as principais dificuldades encontradas para elaborar a prestação de contas?
   3. É feita de forma automatizada?

**APÊNDICE B – ENTREVISTA MEMBROS CAE**

Boa tarde, meu nome é Fabiana Alves Pinto, sou aluna do mestrado em Contabilidade da Universidade Federal da Bahia, e estou desenvolvendo um projeto de dissertação sobre a implantação de procedimentos de controle no processo da merenda escolar. Esse projeto visa desenvolver um modelo de controles internos para auxiliar na execução do programa da merenda escolar.

1. Como você descreve seu cargo?
2. Você poderia descrever como ocorre o processo da merenda escolar nas escolas do Estado da Bahia?
   1. A diretora da escola é a pessoa responsável pelo processo da merenda ou essa responsabilidade pode ser delegada a alguém?
   2. Quem é responsável em decidir sobre a quantidade e o tipo de alimentos a serem comprados?
   3. Quem é responsável pelo processo de compra da merenda? A senhora poderia descrever como ele é feito?
   4. Quem é responsável pelo recebimento dos alimentos?

2.4.1 Quem recebe os alimentos confere com o pedido de compra antes de autorizar o pagamento?

* 1. É feito algum tipo formal de controle do estoque da merenda escolar?
     1. É feito o inventário físico do estoque? Com qual periodicidade?
     2. Se a resposta anterior for positiva, a pessoa que realiza o inventário é a mesma que controla o estoque diariamente?

2.5.3 Como se dá o acesso dos funcionários ao estoque?

* 1. Quem é responsável em realizar o pagamento dos fornecedores?
     1. A pessoa responsável em realizar o pagamento confere se o fornecedor entregou as mercadorias de acordo com o pedido de compra?
     2. É comum que a mesma pessoa seja responsável pelo pedido de compra, pela conferência da mercadoria e pelo pagamento dos fornecedores?
  2. De que forma são realizados os pagamentos das compras dos alimentos para a merenda escolar? (Cheque, transferência bancária ou em espécie)?

1. O CAE tem conhecimento de algum procedimento de controle realizado pelas escolas? (Procedimentos de controle: pedido de compra, processo de aquisição (licitação), recebimento da mercadoria (conferência), controle de estoque, pagamentos de fornecedores).

3.1 A senhora lembra de algum problema envolvendo o recebimento dos recursos ou para gerenciar os recursos recebidos?

* 1. Existe algum tipo de orientação, por parte do CAE, sobre o armazenamento dos alimentos e o controle de estoque?
  2. Há o acompanhamento do CAE na elaboração dos cardápios da merenda?

1. Quais as principais dificuldades enfrentadas pelo CAE na fiscalização dos recursos da merenda?
   1. É feita visita in loco para fiscalização?
   2. Quantas vezes por ano? É feita por amostragem ou é censitária?
   3. Na fiscalização in loco os conselheiros preenchem algum questionário ou formulário, ou entrevista as pessoas responsáveis?
   4. Existe um sistema automatizado que auxilie esse processo?
2. Quais instrumentos o CAE utiliza para fazer a fiscalização e emitir parecer sobre as contas?
   1. Normalmente quem faz o preenchimento das informações sobre a prestação de contas no Sistema de Gestão de Conselhos de Alimentação Escolar (SIGECON)?
   2. Para emitir o parecer da prestação de contas os conselheiros utilizam as informações disponíveis no Sistema de Prestação de Contas (SIGPC)?
   3. Qual o percentual anual de rejeição das prestações de contas das escolas baianas?
   4. Dessas prestações de contas rejeitas, quais os principais motivos de rejeição?
   5. As pessoas que compõe o CAE têm expertise na área de contabilidade ou auditoria?
   6. De que forma é realizado o exame das documentações do processo de credenciamento a fim de verificar se as empresas classificadas estão de acordo com as exigências legais?
   7. Quais documentos são examinados pelos conselheiros do CAE para emissão do parecer acerca da prestação de contas?