
AUDITORIA COMO FERRAMENTA ESTRATÉGICA DE CONTROLES DE ONGS

*Armando Madureira Borely
Mestre em Ciências Contábeis FAF/UERJ*

*Julio Sergio de Souza Cardozo
Prof. Dr. Do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj
Presidente da Ernst & Young – América Latina*

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é ressaltar a importância dos controles sobre os recursos financeiros aplicados pelas Organizações Não Governamentais (ONGs), utilizando-se da auditoria como ferramenta estratégica para tal finalidade, considerando-se o crescimento deste setor da economia. Apresenta os principais pontos de controle, segundo as normas e procedimentos de auditoria e a legislação vigente.

Para permitir o melhor entendimento daqueles controles, serão citados a legislação pertinente e os conceitos básicos relativos aos pontos mais relevantes de evidenciação e confiança da informação, fornecendo possibilidade aos órgãos públicos e à própria sociedade como um todo, tomar decisões mais coerentes e embasadas, no momento da distribuição de recursos.

Palavras-chave: Terceiro Setor, Organizações Não Governamentais, organização sem fins lucrativos, controle, evidenciação, auditoria, procedimentos de auditoria, programa de auditoria, recursos financeiros.

ABSTRACT

The objective of this paper is to emphasize the importance of controlling the financial resources of Non-Governmental Organizations, using the audit as a strategic tool, considering the increasing relevance of this sector. It presents the main points of controlling, according to the auditing standards and the applicable legislation.

To understand this controlling in a better way, the appropriated legislation will be mentioned and the basic concepts relating to the most important points of the evidence and trust of the information, giving the public agencies and the society the possibility of making coherent and solid decisions, in the moment of the resources distributing.

Keywords: Third sector, Non-Governmental Organization, non profit organization, control, disclosure, audit, auditing procedures, audit program, financials resources.

1 INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor é constituído por organizações privadas sem fins lucrativos que geram bens, serviços públicos e privados. Todas elas têm como objetivo o desenvolvimento político, econômico, social e cultural no meio em que atuam.

Qualificam-se como entidades do Terceiro Setor, as Organizações Não Governamentais (ONGs), associações, fundações, entidades de assistência social, educação, saúde, esporte, meio ambiente, cultura, ciência e tecnologia, entre várias outras organizações da sociedade civil.

O Terceiro Setor abrange ações públicas que saem do domínio estatal, e passam a ser encampadas por organizações da sociedade civil, surgindo, assim, a iniciativa privada com fins públicos, com o objetivo de combater grandes problemas do mundo atual, como a pobreza, violência, analfabetismo, poluição, racismo, etc.

Na década de 1980, houve um avanço considerável no papel das Entidades de Interesse Social em relação à sociedade brasileira, decorrente dos movimentos sociais para questões específicas, tais como: discriminação racial, pobreza, preconceitos sociais, entre outras. Ênfase especial foi dada à questão do meio ambiente: preservação das espécies, despoluição do ar, biodiversidade, etc. Em 1992 realizou-se no Rio de Janeiro, a ECO-92 (fórum internacional para discussão do meio ambiente) com a participação de Chefes de Estado de vários países, onde este tema foi exaustivamente discutido, tornando-se responsabilidade de todos: população e governo. O termo ONGs (Organização Não Governamental) se proliferou no Brasil aplicando-se às organizações da sociedade civil, que atuam paralelamente ao

Governo, em busca do bem-estar da sociedade.

Neste contexto, começam a aparecer fortemente os fundos governamentais para apoio aos projetos sociais das ONGs. Desta forma, surgem exigências de planejamento e controle dos recursos, não-familiares ao perfil dos dirigentes dessas organizações, que se caracterizam por possuírem formação concentrada na área social. As ONGs internacionais passam a exigir, mais sistematicamente, a auditoria como instrumento de certificação da aplicação dos recursos doados.

Com a autosustentabilidade implementada pelos doadores internacionais, que nada mais é do que capacitar os dirigentes de organizações sociais para a gestão institucional, captação de fundos e continuidade da missão institucional, os fundos públicos passam a ser o alvo das Entidades de Interesse Público, acompanhados dos investimentos de empresas e de campanhas por doações voluntárias. Neste cenário, as organizações sociais, enfrentam questões como:

- a) cumprimento dos aspectos legais institucionais internos;
- b) cumprimentos das exigências legais dos órgãos governamentais;
- c) imunidade ou isenção de tributos como forma de redução de despesas;
- d) estruturação da contabilidade, não apenas como exigência legal, mas como instrumento auxiliar para os relatórios financeiros de prestação de contas dos projetos;
- e) controle de gastos; dentre outras.

2 CRESCIMENTO DO TERCEIRO SETOR

Dentre as razões que levaram ao crescimento mundial do Terceiro Setor, encontram-se a pouca representatividade, a capacidade limitada na execução das tarefas sociais, a gestão ineficiente dos recursos e a inadequada prestação de contas por parte dos órgãos governamentais. Desta forma, a ação conjunta entre o governo e organizações da sociedade civil vem se fortalecendo e tem se mostrado mais eficazes, se comparadas exclusivamente à administração do poder público.

Segundo pesquisadores da John Hopkins University, dos Estados Unidos, “...o Terceiro Setor é a oitava força econômica mundial, movimentando 1,1 trilhão de dólares por ano, gerando aproximadamente 10,4 milhões de empregos.”

De acordo com a pesquisadora Leilah Landim (Universidade Federal do Rio de Janeiro), “...houve um crescimento de 30% no setor entre 1991 e 1995, passando a ocupar cerca de 1,4 milhões de pessoas no Brasil... A mesma pesquisa cita que em 1991, o Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda registrava cerca de 200.000 entidades sem fins lucrativos.”

Ainda, segundo Landim, “... em moeda nacional, para 1995, as despesas operacionais do conjunto das organizações sem fins lucrativos somam cerca de 10,9 bilhões de reais. Essa quantia equivale a 1,5% do PIB”.

3 DESENVOLVIMENTO

Com o evidente crescimento do setor, surgiu a necessidade de valorização das entidades que realmente buscam fins

públicos, e representam grandes segmentos da sociedade civil. Assim, em 23 de março de 1999 foi aprovada a lei 9.790, que dispõe sobre a qualificação de entidades como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), sendo regulamentada em 30 de junho de 1999, através do decreto nº 3.100.

As entidades de fins sociais contemplam uma ampla variedade de instituições privadas que atuam nas mais diversas áreas de interesse público, tais como promoção de assistência social, educação, saúde, defesa do meio ambiente e pesquisas científicas. Para a consecução das finalidades a que se propõem, essas entidades adotam a forma jurídica de associações ou de fundações, conforme previsto no Código Civil Brasileiro. Assim, as Entidades de Interesse Social apresentam as seguintes características básicas:

- a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) manutenção de finalidades não-lucrativas;
- c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);
- d) atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
- e) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentada por renúncia fiscal do Estado.

Associação são pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para realização de atividades não-econômicas, ou seja, sem finalidades lucrativas. Nessas entidades, os fatores preponderantes são as pessoas que as

compõem.

Fundações são entes jurídicos que têm como fator preponderante o patrimônio. Este ganha personalidade jurídica e deverá ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor.

Este trabalho focalizará as associações que possuam o título de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, cujos principais benefícios de qualificação são:

- a) a possibilidade da celebração de termo de parceria com o Poder Público para o recebimento de recursos;
- b) a possibilidade de o doador – pessoa jurídica - deduzir da base de cálculo do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o lucro, até o limite de 2% sobre o lucro operacional, o valor das doações efetuadas, conforme previsto no art. 59, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Nesse contexto surgem denúncias de desvios de recursos públicos no valor de R\$ 900 mil, praticadas pela ONG Ágora, ao se utilizar de cinquenta e quatro notas fiscais frias, emitidas no período de 1999 a 2002 por trinta e três empresas fantasmas, segundo reportagem do jornal O Globo de 23 de maio de 2004. Ou seja, atos estes cometidos após a aprovação da lei 9.790, que no seu artigo 4º, item VII – a) determina “a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade”, sendo que mais adiante, no item VII – c), do mesmo artigo, é expressa “a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da

aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento”. E mais ainda, o decreto nº 3.100, que regulamentou a citada lei, estabelece no artigo 19 que “A Organização da Sociedade Civil de Interesse Público deverá realizar auditoria independente da aplicação dos recursos objeto do Termo de Parceria, de acordo com a alínea c, inciso VII, do artº 4º da Lei 9.790, de 1999, nos casos em que o montante dos recursos for maior ou igual a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais)”.

O caso é grave e reforça a necessidade de o Estado ter um controle mais eficiente dos recursos públicos aplicados no terceiro setor. Conforme o jornal O Globo de 06 de junho de 2004, apenas em 2003, o governo federal liberou R\$ 1,3 bilhão para financiar projetos executados por ONGs em vários setores.

Sem exceder na burocracia de controle sobre o Terceiro Setor, há necessidade das ONGs seguirem as rotinas contábeis. Considerando a escassa bibliografia sobre o setor, o Conselho Federal de Contabilidade em parceria com a Fundação Brasileira de Contabilidade, editou o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, que afirma à página 13 que “Nos conteúdos informativo e prático, na medida do necessário, procurou-se enfatizar as exigências aplicáveis às fundações e as aplicáveis às demais entidades de interesse social”.

A evidenciação das demonstrações contábeis é uma condição dos próprios princípios fundamentais de contabilidade e está intimamente ligada às necessidades informativas dos usuários, e que tenham o poder de decidir quanto, quando e como aplicarão seus recursos, em que entidades e em que projetos mais benéficos à sociedade.

Segundo Iudícibus (p.116) “... o

disclosure está ligado aos objetivos da contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários”. A evidenciação (ou *disclosure*) está diretamente ligada à transparência das demonstrações contábeis, no sentido de não torná-las enganosas. Iudícibus (p. 116), citando Hendriksen, destaca as seguintes situações que poderiam tornar enganosas as demonstrações contábeis, se não reveladas:

- Uso de procedimentos que afetam materialmente as apresentações de resultados ou de balanço comparados com métodos alternativos que poderiam ser supostos pelo leitor, na ausência de evidenciação;
- Mudança importante nos procedimentos de um período para outro;
- Eventos significativos ou relações que não derivam das atividades normais;
- Contratos especiais ou arranjos que afetam as relações de contratantes envolvidos;
- Mudanças relevantes ou eventos que afetariam normalmente as expectativas; e
- Mudanças sensíveis nas atividades ou operações que afetariam as decisões relativas à empresa.

Considerando este cenário, a auditoria surge como importante ferramenta no sentido de dar confiabilidade às demonstrações contábeis e, por conseguinte, segurança aos aplicadores de recursos nas diversas entidades. Conforme o Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association, citado por Boynton (p.30), “*Auditoria é um processo sistemático de obtenção e avaliação*

objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados”.

Ainda, segundo Boynton (p. 31), vários atributos incluídos nesta definição merecem comentários:

- Processo sistemático dá uma conotação de uma série de passos ou procedimentos lógicos, estruturados e organizados.
- Obtenção e avaliação objetivas significa exame da fundamentação das afirmações e avaliação criteriosa dos resultados, sem vieses ou concepções favoráveis ou desfavoráveis sobre a entidade que faz as afirmações.
- Afirmações a respeito de ações e eventos econômicos são as representações feitas pela entidade – o objeto da auditoria.
- Grau de correspondência refere-se a quão proximamente as afirmações podem ser identificadas com critérios estabelecidos.
- Critérios estabelecidos são as normas pelas quais as afirmações ou representações são julgadas. Podem ser representados por regras específicas estabelecidas por um órgão legislativo.
- Comunicação dos resultados materializam-se em parecer por escrito que indica o grau de correspondência entre as afirmações e os critérios estabelecidos, o qual aumenta ou diminui a credibilidade das afirmações.
- Usuários interessados são os indivíduos (ou entidades) que

utilizam os resultados de auditoria. Podem ser os órgãos governamentais, a sociedade de forma geral ou credores.

4 PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA

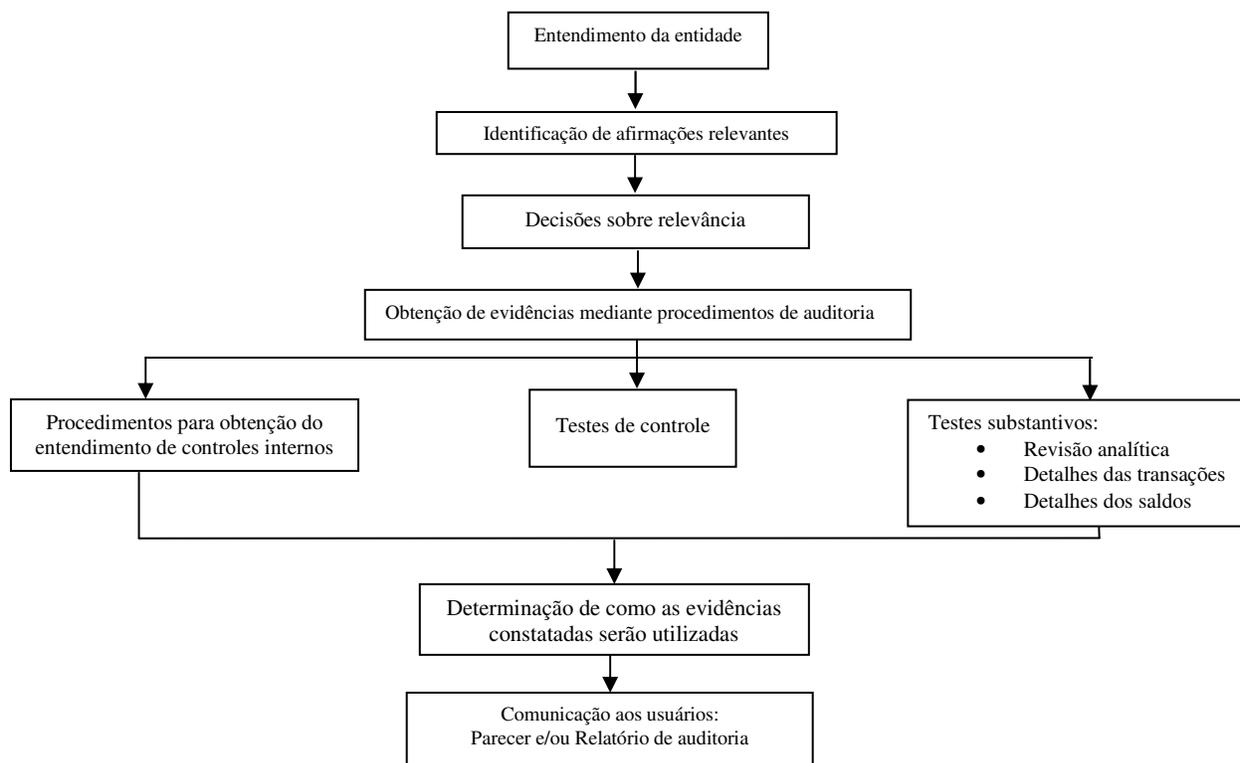
A auditoria de OSCIP deve ser direcionada a uma opinião do auditor que contemple um ou os dois aspectos a seguir:

- a) Relatório sobre obediência às leis, regulamentos e contratos ou acordos de doações, cujo descumprimento pode ter efeito material sobre as demonstrações contábeis. Esse relatório também deve incluir opinião se a entidade obedeceu a leis, regulamentos e contratos ou acordos de doações que possam ter efeito direto e relevante sobre cada programa principal.

- b) Obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de parecer se sua apresentação está adequada de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade emanados da legislação brasileira.

O Planejamento da Auditoria envolve o desenvolvimento de uma estratégia global para a condução da auditoria dada a sua extensão. O auditor deve planejar a auditoria com uma atitude de ceticismo profissional sobre questões como integridade da administração, erros e irregularidades e atos ilegais. O volume de planejamento varia com o tamanho e a complexidade da entidade. Uma auditoria inicial requer um esforço maior que uma auditoria recorrente.

A seguir focalizaremos os passos integrantes do processo de planejamento e realização de uma auditoria:



Fonte: Boyton et al (pag.173) – adaptado

5 PROGRAMA DE AUDITORIA

As normas de auditoria estabelecem que, ao planejar a auditoria, o auditor deve considerar a natureza, extensão e época de realização dos trabalhos a serem realizados e deve preparar, por escrito, um programa, para cada auditoria. O Programa de Auditoria registra os procedimentos que o auditor julga necessários à consecução dos objetivos de auditoria. A forma do programa varia de acordo com a empresa de auditoria. O objetivo de um programa de auditoria é estabelecer os procedimentos de auditoria que serão realizados, durante os trabalhos.

A seguir, apresentaremos uma visão geral dos tipos de testes, que devem englobar um programa de auditoria, de forma geral:

- a) Procedimentos de revisão analítica: estudam relações plausíveis, entre dados financeiros e não financeiros.
- b) Procedimentos para obtenção de entendimento de fatores da entidade.
- c) Procedimentos para entendimento da estrutura de controles internos.
- d) Testes das transações: envolvem o rastreamento, ou, o *vouching* de transações, com base em documentos.
- e) Testes de saldos: focalizam a obtenção de evidência, sobre um saldo de conta, e os itens individuais que o formam (Ex: circularização).
- f) Testes de apresentação e divulgação: avaliam a

apresentação adequada das demonstrações contábeis.

Os seguintes programas de auditoria podem ser aplicados numa OSCIP, contemplando suas principais atividades:

Constituição e legalização da sociedade

1. Solicitar a Ata de criação da associação, e verificar se os seguintes itens estão incluídos:
 - a) Informação pertinente a uma ata de criação de uma associação.
 - b) Nome e CPF de cada associado fundador.
 - c) A pauta da reunião (criação da associação, aprovação do estatuto, definição da sede, eleição dos membros dos órgãos internos – diretorias, conselho fiscal, etc.).
2. Solicitar o estatuto da associação e verificar se ele contem, no mínimo, os seguintes requisitos legais, conforme determinado pelo Código Civil:
 - a) A denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e fundo social, quando houver.
 - b) O modo porque se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente.
 - c) Se o estatuto é reformável, no tocante à administração, e de que modo.

- d) Se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.
 - e) As condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.
 - f) Os requisitos para admissão, demissão e exclusão dos associados. Os direitos e deveres dos associados.
 - g) As fontes de recursos para sua manutenção.
 - h) O modo de funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos.
 - i) As condições para alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.
 - j) Assinatura de advogado (com OAB) e o devido registro em Cartório.
3. Verificar o ato publicado no Diário Oficial da União de que a entidade foi, devidamente, qualificada como OSCIP.
4. Verificar se os gestores da entidade, que forem remunerados, atuem efetivamente na gestão executiva, ou, prestem serviços específicos (Lei 9.790, artº 4, item VI).
5. Solicitar os Termos de Parcerias, firmados entre a entidade (OSCIP) e o Poder Público, verificando se eles contêm as seguintes cláusulas, essenciais, e, se, as mesmas, são observadas:
- a) a do objeto, contendo a especificação do trabalho proposto pela OSCIP;
 - b) a de estipulação de metas e dos resultados a serem atingidos e os respectivos prazos de execução, ou, cronograma;
 - c) a de previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizadas, mediante indicadores de resultado;
 - d) a de previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando as categorias contábeis, usadas pela organização, e, o detalhamento das remunerações e benefícios de pessoal - seus diretores, empregados e consultores - pagos com recursos oriundos ou vinculados ao Termo de Parceria.
 - e) a que estabelece as obrigações da organização, dentre as quais a de apresentar ao Poder Público, ao término de cada exercício, relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo comparativo específico das metas propostas, com os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas, efetivamente, realizados, independentes das previsões mencionadas no item d);
 - f) a de publicação, na imprensa oficial, de extrato do Termo de Parceria e de demonstrativo de execução física e financeira, conforme estabelecido na lei nº 9.790, de 23 de março de 1999.

6. Verificar se a entidade social publicou, no prazo máximo de 30 dias, contado da assinatura do Termo de Parceria, regulamento próprio, contendo os procedimentos que adotará para a contratação de obras e serviços, bem como, para compras com emprego de recursos provenientes do Poder Público.

Parceria, seja igual, ou, ultrapasse a R\$ 600.000,00
7. Verificar se os imóveis adquiridos, com recursos provenientes da celebração do Termo de Parceria, estão gravados com cláusula de inalienabilidade.
8. Verificar se as entidades vêm elaborando prestações de contas anualmente sobre a totalidade das operações patrimoniais e de resultados, sendo instruídas com os seguintes documentos:
 - a) relatório anual de execução de atividades;
 - b) demonstração de resultados do exercício;
 - c) balanço patrimonial:
 - demonstração das origens e aplicações de recursos;
 - demonstrações das mutações do patrimônio social;
 - notas explicativas das demonstrações contábeis, caso necessário; e
 - parecer e relatório de auditoria (pessoas físicas ou jurídicas habilitadas pelos CRCs) nos casos em que o montante dos recursos, dos Termos de
9. Verificar, no exame das demonstrações contábeis, se os princípios fundamentais de contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade foram observados, conforme previstos nos instrumentos normativos do Conselho Federal de Contabilidade.
10. Verificar se houve publicidade do relatório das atividades e das demonstrações financeiras, da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos, junto ao INSS e ao FGTS, através da imprensa oficial e/ou outros veículos de comunicação eficazes, no encerramento do exercício fiscal.
11. Certificar-se de que as entidades vêm atendendo aos requisitos da lei (Código Tributário Nacional – artº 14, incisos I, II e III), para continuarem gozarem do benefício da **Imunidade** (vedações à cobrança de tributos – IR, IPI, ITR, II, IE, ICMS, IPVA, ITCD, IPTU, ISS e ITBI) , que são os seguintes:
 - a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio, ou, de suas rendas, a qualquer título;
 - b) aplicarem, integralmente, no País, os seus recursos na manutenção de seus objetos institucionais;
 - c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros, revestidos de formalidades,

d) capazes de assegurar sua exatidão.

12. Verificar se os requerimentos efetuados às autoridades tributárias foram aprovados, solicitando a ***Isenção*** (inexigibilidade temporária do tributo).

6 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Neste capítulo abordaremos os procedimentos básicos de auditoria para as contas incluídas nas demonstrações contábeis de uma OSCIP.

1. Caixa

1.1. Efetuar contagem dos caixas existentes na entidade. Considerar o elemento surpresa e levar em conta todos os documentos (N.fiscais, vales, cheques, etc.), anotando suas características e questionando as situações que pareçam estranhas.

1.2. Elaborar um papel de trabalho, à caneta, incluindo todos os itens integrantes do caixa.

1.3. Solicitar, ao responsável pelo caixa, uma declaração de devolução de todos os itens contados.

2. Bancos

2.1. Efetuar a circularização bancária, considerando:

- Conferência das cartas a serem encaminhadas.

- Conferência das respostas recebidas.

- Controle da circularização.

- Envio de 2º pedido de confirmação.

- Confirmação pessoal.

2.2. Efetuar o “cutoff” dos cheques, certificando se eles estão contabilizados dentro do período, de sua competência. Considerar os últimos cheques emitidos e os cheques em branco.

2.3. Solicitar as conciliações bancárias, conferindo somas e os saldos do razão e banco. Verificar os itens pendentes (dentro dos limites pré-estabelecidos) com relação à documentação suporte, contabilização, natureza do item, registros após a data da conciliação.

2.4. Analisar as transferências entre bancos, observando quaisquer anormalidades de datas e valores, inspecionar as cópias dos cheques emitidos e os recibos de depósitos.

3. Aplicações financeiras

3.1. Verificar se as aplicações financeiras são, efetivamente, recursos livres de imediato. Considerar os recursos da própria entidade e de entidades convenientes, ou, contratantes.

- 3.2. Observar a sua correta contabilização (Circulante, Realizável em longo prazo).
 - 3.3. Constatar se os rendimentos foram contabilizados, corretamente, (regime de competência), calculados e, adequadamente, classificados.
4. Créditos a receber
- 4.1. Relacionar todos os créditos a receber, por natureza (Mensalidades a receber, adiantamento salarial, adiantamento de férias, adiantamento a fornecedores, etc).
 - 4.2. Selecionar os saldos que, a critério do auditor, devam ser circularizados, tanto sob a forma positiva, como negativa.
 - 4.3. Elaborar um controle da circularização. Considerar - envio de 2º pedido- àqueles devedores que não responderam.
 - 4.4. Constatar se as Mensalidades a Receber estão suportadas por contratos formais e/ou outros compromissos com a entidade.
 - 4.5. Verificar se os créditos a receber estão, corretamente, avaliados. Considerar a constituição de Provisão para créditos de liquidação duvidosa (elaborar um mapa dos créditos, por idade de vencimento, comparar as informações do mapa, com as do ano anterior, efetuar o cálculo do índice de rotação das contas a receber e comparar com o ano anterior, etc.).
- 4.6. Examinar a documentação comprobatória das contas a receber (a base de testes).
 - 4.7. Verificar se as contas a receber foram, devidamente, classificadas (circulante e longo prazo).
 - 4.8. Verificar se não existe ônus sobre as contas a receber. Caso positivo, examinar as notas explicativas a respeito.
5. Despesas do exercício seguinte
- 5.1. Inspeccionar a documentação comprobatória da transação (contratos, apólices de seguros, etc.).
 - 5.2. Atentar para a autenticidade da documentação e sua aprovação por pessoas responsáveis.
 - 5.3. Analisar a transação, verificando se o saldo diferido representa serviços pagos, mas, cujos benefícios ainda não foram, efetivamente, prestados.
 - 5.4. Conferir os cálculos da amortização da despesa antecipada.
6. Ativo imobilizado
- 6.1. Preparar um papel de trabalho, que contenha detalhes sobre a movimentação das contas de custo e depreciação: saldo no início do exercício,

- aquisições, baixas, transferências, saldo no fim do exercício.
- 6.2. Conferir os saldos com o razão.
 - 6.3. Obter uma listagem individual dos bens do ativo imobilizado, na data do encerramento do exercício. Somar e conferir o saldo com o razão.
 - 6.4. Selecionar bens para serem identificados, fisicamente.
 - 6.5. Selecionar alguns bens, fisicamente, e identificá-los na listagem.
 - 6.6. Selecionar alguns bens adquiridos, no exercício, e inspecionar a documentação comprobatória, aprovações (limites de autoridade).
 - 6.7. Verificar se os gastos com manutenção e reparos dos bens, considerados como despesas, não alongaram a sua vida útil.
 - 6.8. Efetuar o cálculo global da depreciação do exercício.
 - 6.9. Verificar se a vida útil, de cada classe de bens, está adequada.
 - 6.10. Verificar se as benfeitorias em imóveis de terceiros foram amortizadas, de acordo com o prazo do contrato de aluguel.
 - 6.11. Selecionar alguns bens baixados. Inspeção a documentação comprobatória com relação à contabilização,

aprovações, conferência das depreciações, etc.

- 6.12. Verificar a existência de imobilizações, em andamento, observando a regularidade de aplicação dos recursos, o plano do projeto (aprovação, contrato de construção, orçamento, real x orçado, etc.).
- 6.13. Obter as certidões negativas dos imóveis, para a data do exame. Verificar se não existe ônus e se os bens estão em nome da entidade.

7. Ativo diferido

- 7.1. Preparar um papel de trabalho, identificando custos e amortizações: saldo no início do exercício, custos incorridos, amortizações do período, saldo no fim do exercício.
- 7.2. Conferir os saldos, com o razão.
- 7.3. Conferir os custos do período, com os documentos pertinentes.
- 7.4. Conferir os cálculos da amortização do período.
- 7.5. Conversar com a administração da entidade, sobre a natureza e a duração dos benefícios futuros esperados, que determinaram o diferimento das despesas.

8. Obrigações

- 8.1. Obter um papel de trabalho com os saldos, no final do exercício de todas as contas do passivo: obrigações com instituições de créditos, fornecedores de materiais, empréstimos bancários, obrigações com funcionários, tributos, recursos de projetos, outras obrigações.
 - 8.2. Efetuar circularização para os saldos materiais, a critério do auditor. Considerar 2º pedido e exames alternativos.
 - 8.3. Elaborar o controle da circularização.
 - 8.4. Calcular e verificar a contabilização dos principais tributos.
 - 8.5. Verificar se não existe itens antigos pendentes, ou, anormais incluídos nos saldos.
 - 8.6. Revisar os pagamentos efetuados no mês subsequente, ao do encerramento das demonstrações contábeis, constatando que se estavam, devidamente, contabilizados no passivo, na data do balanço.
 - 8.7. Revisar as transações registradas no passivo do mês seguinte ao da data do balanço, a fim de constatar se não se refere ao exercício sob exame.
 - 8.8. Obter cartas de confirmações com advogados, com relação à situação atual, e, o resultado provável de processos pendentes.
 - 8.9. Analisar as transações importantes ocorridas entre a data do encerramento do exercício social e a data de emissão do parecer/relatório, a fim de, certificar se estão mencionadas em notas explicativas. Considerar: Atas de reuniões da diretoria, associados, conversa com a administração da entidade.
 - 8.10. Preparar um papel de trabalho incluindo todos os detalhes dos empréstimos em aberto, na data do balanço: nome da instituição, tipo, valor do principal, taxas dos encargos, data de início e liquidação, parcelas já pagas, provisões constituídas.
 - 8.11. Inspecionar a documentação comprobatória: contratos, avisos bancários, etc.
 - 8.12. Conferir os cálculos dos encargos, conforme contratos.
 - 8.13. Verificar a classificação entre circulante e longo prazo.
 - 8.14. Certificar-se de que os pagamentos de juros e principal estão de acordo com os contratos. Analise a contabilização.
9. Patrimônio social
 - 9.1. Verificar a documentação comprobatória do registro do fundo patrimonial, fundos institucionais e fundos de projetos sociais.
 - 9.2. Certificar-se de que as doações e subvenções estão registradas corretamente. Levar em consideração os bens agregados, contratos, valor dos bens doados, etc.

9.3. Preparar um papel de trabalho com a movimentação do superávit, ou, déficit acumulados. Considerar saldos no início do período, superávit ou déficit do período, baixas, saldo final. (É importante a leitura das atas da diretoria, associados, conselho fiscal, etc.).

contabilizadas no patrimônio social.

10. Receitas, custos e despesas

10.1. Receitas

10.1.1. Selecionar contratos de doações ou outros instrumentos, que documentem as doações, atentando para:

- Aspectos legais da doação.
- Objetivos fundamentais da doação, segundo o doador.
- Registro contábil adequado, considerando: condicional ou incondicional, dinheiro, gêneros alimentícios, equipamentos ou outros ativos, prestação de serviços.
- As doações para custeio são contabilizadas em contas de receitas, e, as doações patrimoniais são

10.1.2. Verificar quais os impactos das restrições impostas pelo doador, no que concerne aos objetivos da entidade.

10.1.3. Verificar a correta contabilização, quando a doação ocorrer sob a forma de perdão de dívida. Deverá ser pesquisada a contrapartida da dívida, com a finalidade de obter informação sobre a aplicação do bem doado (custeio ou investimento), pois, será considerado como receitas, no caso de custeio e patrimônio social, se foram investimentos.

10.1.4. Verificar se a utilização de serviços voluntários está sendo considerada, corretamente, como receitas de doações. Deverá ser considerada a especialização de tais serviços (contadores, médicos, advogados, professores, eletricitistas, etc.), valor justo (tabela profissional ou similar), documentos suportes, etc.

10.1.5. Verificar a correta contabilização das receitas oriundas de aplicações financeiras. Considerar: tipo de

aplicação, taxas de mercado x taxas obtidas, contratos, cálculos, etc (Estas receitas foram, basicamente, testadas em conjunto com o programa de Aplicações Financeiras – Ativo).

10.1.6. Verificar a correta contabilização das receitas oriundas de alienação de ativos. (Estas receitas foram, basicamente, testadas em conjunto com o programa de auditoria do Imobilizado – baixas).

10.2. Custos e despesas

10.2.1. Parte das despesas foram testadas em conexão com as contas de balanço: despesas com devedores duvidosos, despesas de seguros, depreciações, despesas de manutenção e reparo, despesas amortizadas de diversas naturezas, despesas de juros.

10.2.2. Efetuar testes da folha de pagamento, considerando:

- Período e funcionários a serem testados.

- Conferência aritmética da folha de pagamentos.
- Salário constante da folha, com o registro de empregados.
- Atualização da ficha registro de empregados (salário, férias, cargo, sindicato, etc.).
- Obtenção das carteiras profissionais, conferindo: registro, alterações salariais, férias, PIS, FGTS, contrato de trabalho.
- Para as admissões de funcionários, no exercício sob exame: exame médico pré-admissional, dossiês completos com cópias de documentos exigidos legalmente (Título de eleitor, certificado de reservista ou similar, CIC, etc.).
- Salário-família (filhos até 14 anos, ou, inválidos).
- Declaração de dependentes (retenção de I.R.).
- Horas-extras, devidamente, aprovadas, cálculos, legislação em vigor.

- Cálculos dos encargos sociais, de acordo com a lei em vigor (INSS, sindicato).
- 10.2.3. Confrontar o salário líquido com a carta encaminhada ao banco, para crédito dos funcionários.
 - 10.2.4. Proceder à inspeção física dos funcionários.
 - 10.2.5. Selecionar, através do razão, as demais contas de despesas e confrontar lançamentos contábeis, com a documentação pertinente.

6 PARECER/RELATÓRIO

A auditoria deve se apoiar nas normas contratuais, constantes dos documentos (contrato ou convênio) firmados com os agentes doadores e, além disso, deve seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade das Demonstrações Contábeis e os procedimentos de auditoria, emanados da legislação brasileira (e normas internacionais).

Mesmo reconhecendo as demandas pontuais por auditorias, que focam projetos específicos, é importante que as auditorias sejam sistemáticas, com periodicidade anual, ou, inferior e que se apoiem nas informações contábeis, elaboradas e chanceladas por contador, devidamente, habilitado, técnica e legalmente.

A seguir daremos um exemplo de um parecer sem ressalva, referente às demonstrações contábeis e um outro sobre projetos sociais, de forma

individualizada, adaptados de Boynton (p. 950):

Modelo de parecer dos auditores independentes – demonstrações contábeis

Examinamos os balanços patrimoniais da entidade X, levantados em 31 de dezembro de 20x1 e de 20x0, as respectivas demonstrações de resultado, dos lucros acumulados e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos anos findos, naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis, com base em nossos exames.

Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas brasileiras de auditoria e compreenderam: a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume das transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade, b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados, e c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis, mais representativas, adotadas pela administração da entidade, bem como, da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis, acima referidas, representam, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade X, em 31 de dezembro de 20x1 e de 20x0, o resultado de suas operações, as mutações de patrimônio social e as origens e aplicações de recursos referentes aos exercícios findos, naquelas datas, de acordo com as práticas contábeis, adotadas no Brasil.

Local e data

Assinatura
(Nome do auditor – responsável técnico)

(Contador nº de registro no CRC)

Nome da empresa de auditoria
(Nº de registro cadastral no CRC)

(Fonte: Conselho Federal de Contabilidade, *Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade – Auditoria e Perícia* – p.148)

Modelo de parecer de auditor independente – projeto específico

(Parágrafo Introdutório)

Examinamos a afirmação da administração que consta do (*título do relatório da entidade*) anexo, de que (*nome da entidade*) obedeceu (*a lista das exigências*) durante o (*período*) que se encerrou em (*data*). A administração é responsável pela obediência a tais exigências. Nossa responsabilidade é de expressar uma opinião sobre a obediência em questão, com base em nossos exames.

(Parágrafo de extensão)

Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas brasileiras de auditoria. E envolveram a verificação, com base em testes, de evidências, relacionadas com obediência às exigências e a realização de outros procedimentos, que consideramos necessários nas circunstâncias. Acreditamos que estes exames fornecem base razoável para nossa opinião. Eles não constituem, contudo, caracterização legal de que a entidade obedeceu às exigências.

(Parágrafo de opinião)

Em nossa opinião, durante o período citado, (*nome da entidade*) obedeceu, em todos os aspectos

relevantes, às exigências a que nos referimos.

(Parágrafo de restrição de uso)

Este relatório destina-se à apresentação de informações e utilização, apenas, por (*lista das partes especificadas*); não se dirige a nenhuma outra parte e, por nenhuma outra parte, deve ser utilizado.

Local e data

Assinatura do auditor
(Nome e registro no CRC)

(Fonte: Adaptado de Boynton, p.950).

7 CONCLUSÃO

Uma das funções mais especializadas – a Auditoria – tem despertado, recentemente, compreensível interesse perante a sociedade, de maneira geral. A própria imprensa manifesta crescente interesse, por empresas de Auditoria, como seguras e destacadas fontes de informação, no mundo dos negócios, para os governos e junto à economia, de forma geral. Algumas dessas evidências seriam:

- Investidores e analistas financeiros consideram valioso o trabalho dos profissionais que, atualmente, auditam as demonstrações contábeis das empresas de capital aberto, sendo que, algumas delas têm títulos negociados nas bolsas de valores, de outras partes do mundo.
- O trabalho dos auditores, também, é importante para o Poder Público, uma vez que muitas empresas, sob controle estatal, recebem verbas públicas, ou, até

mesmo, a aprovação para aplicação dos recursos obtidos de suas próprias operações.

- Os acionistas/cotistas de muitas empresas consideram relevante o trabalho de auditores, que avaliam sistemas de informações, sugerindo aperfeiçoamentos, que podem ser introduzidos nas operações de suas empresas, tornando-as mais eficazes.

Considerando este cenário, a Auditoria torna-se uma ferramenta estratégica e confiável, ao transmitir segurança a todos os aplicadores de recursos, em entidades de interesse social, no que se refere ao correto atendimento da legislação vigente e às normas e princípios de contabilidade, efetivamente praticadas. É importante que o auditor esteja, constantemente, se atualizando, através da combinação de educação, experiência e critério, o que possibilita uma condição mental, uma atitude, em relação a seu trabalho, que o capacita a avaliar os problemas, com exatidão, e a enfrentá-los, eficientemente. Ou seja: os usuários das demonstrações contábeis e a própria sociedade esperam que os auditores realizem a auditoria, com competência técnica, integridade, independência, objetividade e, mais ainda, que procurem e detectem distorções relevantes, intencionais, ou não, prevenindo a emissão de demonstrações e informações contábeis distorcidas e sem o cumprimento da legislação pertinente.

8 BIBLIOGRAFIA

BOYNTON, William C., JOHNSON, Raymond N., KELL, Walter G. *Auditoria*. 7 ed., São Paulo: Ed. Atlas, 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social*. Brasília: CFC 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade – Auditoria e Perícia*. Brasília: CFC, 2003.

Decreto nº 3.100 de 30 de junho de 1999.

HOPKINS, John University. Pesquisa citada no site www.ritz.org.br, acessado em 02 de julho de 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 6 ed., São Paulo: Atlas, 2000.

LANDIM, Leilah. Pesquisa citada no site www.abong.org.br, acessado em 25 de maio de 2004.

LANDIM, Leilah. Pesquisa citada no site www.ritz.org.br, acessado em 02 de julho de 2004.

Lei 9.790 de 23 de março de 1999.