

Universidade Federal de Minas Gerais
Faculdade de Ciências Econômicas

AUDITORIA DO TERCEIRO SETOR

Jarbas Oliveira Pinto

Belo Horizonte
2012

Jarbas Oliveira Pinto

AUDITORIA DO TERCEIRO SETOR

Trabalho apresentado ao curso de Especialização em Auditoria Externa da Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria Externa.

Área: Auditoria Externa

Orientadora: Prof^a. Dra. Jacqueline Veneroso Alves Cunha - Prof. Dra. Adjunta do Depto de Ciências Contábeis.

Belo Horizonte

2012

FOLHA DE APROVAÇÃO

Agradecimentos

Agradeço a Deus pelo seu firme propósito em manter a sua bênção sobre mim, inclusive fortalecendo-me nos momentos que pareciam insuperáveis nesta jornada.

Aos familiares e, em especial à minha mãe que sempre se colocou de joelhos diante de Deus em favor da minha vida para que o mesmo viesse em meu socorro nos momentos que se fizeram necessário.

A todos os professores da FACE que nos transferiram suas experiências e conhecimentos para construirmos e aperfeiçoarmos nossa trajetória como profissional da área de Auditoria Contábil.

Aos colegas de classe que compartilharam conosco todas as fases do curso, em especial aos amigos Warney Gonçalves da Silva, o “Mandrake” e Eduardo.

RESUMO

A economia mundial se desenvolveu basicamente por três setores distintos, os quais contribuíram para a evolução e formação da sociedade. Estes setores são formados pelo Estado, a iniciativa privada e as entidades sem fins lucrativos. O Terceiro Setor é constituído por organizações privadas sem fins lucrativos que geram bens, serviços públicos e privados. Têm como objetivo o desenvolvimento político, econômico, social e cultural no meio em que atuam e, no Brasil já temos várias entidades cujos serviços sociais já se incorporaram à cultura nacional, pois, além do socorro a comunidades carentes ainda contribuem com o Produto Interno Bruto (PIB) do país. No Brasil a atividade do Terceiro Setor tem imunidade e isenção de tributos sobre suas receitas e ainda gozam de diversos benefícios como taxas e muitas obrigações acessórias, desde que atuem dentro dos princípios e normas específicas, criadas para o atendimento de serviços sociais. Assim como nos demais setores, o trabalho de auditoria pode contribuir no aprimoramento dos controles internos e melhor qualidade das demonstrações financeiras das entidades do terceiro setor, atendendo às necessidades de geração de informações específicas voltadas para este segmento. O terceiro setor, como as demais organizações privadas e públicas, está sujeito às mesmas normas de auditoria, bastando apenas o foco nas suas atividades específicas. Sendo assim, como estes setores o Terceiro Setor deve-se valer da contribuição do trabalho de auditoria para também aprimorar a qualidade do seu trabalho e seu desenvolvimento como agente econômico e social.

Palavras-chave: Terceiro setor, auditoria.

ABSTRACT

The world economy has developed basically by three distinct sectors, which contributed to the evolution and formation of society. These sectors are formed by the state, private and nonprofit entities. The third sector comprises private nonprofit organizations that produce goods, public and private services. Their objective is to develop political, economic, social and cultural environment in which the act and, in Brazil we have several entities whose social services have joined the national culture, since besides the relief to needy communities also contribute to gross domestic product across the country. In Brazil, the activity of the Third Sector has immunity and exemption from taxes on their income and still enjoy many benefits such as fees and many accessory obligations, provided they act within the principles and specific rules, created for the care of social services. As in other sectors, the audit work can contribute to the improvement of internal controls and improved quality of financial statements of the third sector entities that serve to generate specific information aimed at this segment. The third sector, as other private and public organizations, subject to the same audit standards by simply focus on their specific activities. Thus, as these sectors the Third Sector should draw on the contribution of the audit work to also improve the quality of their work and its development as an economic and social development.

Key Words: Third sector and audit work.

LISTAS

TABELAS

TABELA 1	DISTRIBUIÇÃO DAS ENTIDADES	24
-----------------	-----------------------------------	-----------

QUADROS

QUADRO 1	CLASSIFICAÇÃO INTERNACIONAL DE ORGANIZAÇÕES NÃO LUCRATIVAS	12
QUADRO 2	CARACTERÍSTICAS DA AUDITORIA INTERNA	26
QUADRO 3	TIPOS DE AUDITORIAS	26
QUADRO 4	CARACTERÍSTICAS DA AUDITORIA EXTERNA	27
QUADRO 5	PROCESSO DE AUDITORIA	28
QUADRO 6	TESTE DE DETALHES	33
QUADRO 7	PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS	33
QUADRO 8	BALANÇO PATRIMONIAL	39
QUADRO 9	BALANÇO PATRIMONIAL	40

SIGLAS

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

TS - Terceiro Setor

PIB – Produto Interno Bruto

ONG - Organização não Governamental

CF – Constituição Federal

SESI - Serviço Social da Indústria

SESC - Serviço Social do Comércio

SENAT - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte

CASSI - Caixa de Assistência dos Funcionários do Banco do Brasil

CC - Código Civil Brasileiro

OSCIP - Organização da Sociedade Civil de Interesse Público

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte

FGV - Fundação Getúlio Vargas

UNICEF - Fundo das Nações Unidas

INSRP - Instrução Normativa da Secretaria da Receita Previdenciária

INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social

ISS - Imposto sobre serviços

PIS - Programa de Integração Social

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DIPJ - Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

CTN - Código Tributário Nacional

FGTS - Fundo de Garantia por tempo de serviços

CEMPRE - Cadastro Central de Empresas - IBGE

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	OBJETIVO DA PESQUISA	8
1.2	METODOLOGIA	9
2	REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1	Conceito de Terceiro Setor e sua área de atuação	10
2.1.1	Classificação por áreas de atuação	12
2.2	Formas de constituição	13
2.3	Instituições de destaque no Brasil	14
2.4	Caracterização e as normas institucionais Caracterização e as normas institucionais	17
2.5	Aspectos tributários e fiscais	19
2.5.1	Impostos e contribuições	19
2.5.2	Imunidade e isenção	20
2.6	Aspectos contábeis	21
2.6.1	Ferramenta gerencial	21
2.6.2	Confiabilidade operacional e financeira	22
2.6.2.1	Instrumentos de análise Instrumentos de análise	22
2.6.2.2	Idoneidade na aplicação dos recursos	22
2.6.2.3	Auxílio estratégico	23
2.6.2.4	Relações com terceiros	23
2.6.2.5	Lisura nos atos da direção	23
2.6.2.6	Aspectos econômicos	23
2.6.2.7	Pressupostos contábeis e características das informações nas demonstrações contábeis	24
2.7	A AUDITORIA	25
2.7.1	Conceitos gerais de auditoria	25
2.7.2	Auditoria interna	25
2.7.3	Auditoria externa ou independente	26
2.7.4	O profissional de auditoria	27
2.7.4.1	Independência	27
2.7.4.2	Competência profissional	27
2.7.5	Processo e procedimentos de auditoria	28
2.7.5.1	Planejamento da auditoria	28

2.7.5.1.1	Considerações gerais sobre a organização	29
2.7.5.1.2	Relevância constantes das demonstrações financeiras	29
2.7.5.1.3	Materialidade	29
2.7.5.1.4	Riscos de auditoria	30
2.7.5.1.5	Obtenção de evidência mediante procedimentos de auditoria	31
2.7.5.2	Procedimentos de auditoria	31
2.7.5.2.1	Avaliação dos controles internos e sistemas de informação	31
2.7.5.2.2	Testes de controle	32
2.7.5.2.3	Testes substantivos	32
2.7.5.2.4	Constatação de evidências	34
2.7.5.3	Especificidades do terceiro setor	35
2.7.5.3.1	Legitimidade dos atos administrativos	36
2.7.5.3.2	Convênios	36
2.7.5.3.3	Parcerias	37
2.7.5.3.4	Gratuidades	37
2.7.5.3.5	Receitas próprias	37
2.7.5.3.6	Projetos específicos	38
2.7.5.3.7	Depreciações e o Impairment Test	40
2.7.5.4	Regularidade fiscal e contábil	41
2.7.5.5	Pareceres de auditoria	41
2.7.5.6	Carta de responsabilidade da administração	42
2.7.5.7	Relatório de recomendações à administração	43
3	CONCLUSÃO	44
4	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	45

1 – INTRODUÇÃO

A economia mundial vem se desenvolvendo e crescendo basicamente por três setores distintos, os quais contribuem para a evolução e formação da sociedade. Estes setores são formados pelo Estado, a iniciativa privada e as entidades sem fins lucrativos. Embora o Estado e a iniciativa privada ocupem papéis de maior destaque no panorama econômico mundial, não se pode deixar de reconhecer a grande contribuição das entidades sem fins lucrativos dentro deste contexto.

Em 2005 havia 601.600 entidades sem fins lucrativos no país (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, IBGE; 2005). Deste universo o IBGE pesquisou as Fundações e Associações sem Fins Lucrativos (338.162) representando 56,2% destas entidades. Desta população pesquisada constatou-se que havia 1.709.156 de pessoas ocupadas. A remuneração deste pessoal, em 2005, representou R\$ 24,3 bilhões (IBGE; 2005).

Portanto, as entidades sem fins lucrativos denominadas Terceiro Setor, também como os demais, o Estado, o primeiro setor, e a iniciativa privada, o segundo setor, têm sua parcela de contribuição na economia nacional e também carece que nele se faça algumas observações.

Pode-se encontrar no trabalho de Auditoria a oportunidade de contribuir no aprimoramento dos controles internos e melhor qualidade das demonstrações financeiras das entidades do terceiro setor, atendendo às necessidades de geração de informações específicas voltados para este segmento.

1.1 - OBJETIVO DA PESQUISA

Este trabalho pretende demonstrar que a auditoria focada no Terceiro Setor pode funcionar como um instrumento de auxílio e aperfeiçoamento dos serviços contábeis, financeiros e operacionais, pois quanto maior a qualidade dos controles internos da entidade, maior é a segurança do que se faz e informa. Pode-se encontrar no trabalho de auditoria agregar qualidade às atividades administrativas do TS, reduzindo sua exposição aos riscos, dentre eles a perda da sua certificação, isenções e imunidade que norteiam a sua atuação.

1.2 – METODOLOGIA

Para atender ao objetivo da pesquisa a metodologia consistirá em descrever o que é o terceiro setor (TS), suas características e as suas normas institucionais, seu campo de atuação, as instituições de maior destaque no Brasil, seus aspectos tributários e fiscais, além de suas especificidades que devem ser observadas em um trabalho de auditoria.

Utilizou-se da pesquisa bibliográfica, especificamente sobre a contabilidade do Terceiro Setor e Auditoria Externa e as legislações vigentes que tratam das entidades de interesse sociais.

2 – REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 – Conceito de Terceiro Setor e sua área de atuação

Segundo Amaral (2004, 435), 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”, tais como as Organizações não Governamentais (ONG), as associações e fundações, cujas receitas são oriundas da prestação de serviços, do comércio de produtos e da arrecadação de doações.

Estas entidades têm personalidade jurídica própria, têm direitos e obrigações e, como as demais instituições brasileiras, devem se fundamentar e operar dentro de todos os preceitos legais.

O Estado é o primeiro setor, responsável pelas questões sociais, guardião do cumprimento dos direitos e garantias fundamentais, Título II, Art. 5º da Constituição Federal (CF/88).

O segundo setor é formado pela iniciativa privada, que são as empresas que exercem suas atividades com o fim de obter lucros para serem distribuídos aos investidores como remuneração do capital. Nas últimas décadas este setor se aprimora cada vez mais e, se desenvolve e cresce de uma forma espantosa, impulsionado pela maximização dos lucros. É também um dos principais responsáveis pelo distanciamento das classes sociais em nosso país, pois o avanço do capital especulativo neste setor vem nestes últimos anos estimulando um espírito competitivo altamente perigoso.

O Terceiro Setor é formado pelas entidades sem fins lucrativos. Vem alcançando notoriedade na sociedade brasileira, justamente porque o Estado tem falhado no cumprimento de seu papel fundamental que é a garantia do bem estar social de seus cidadãos. Segundo Machado (2004, 42) “... o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia poucos, em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços públicos essenciais dos quais esta carece, tais como a educação, segurança e saúde.”

Um fato vem se notabilizando na sociedade brasileira que é a participação popular na realização de atividades sociais, que antes eram consideradas prerrogativas do Estado.

Segundo Amaral (2004, 43), “No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam recursos de que necessita. Institui o tributo”, portanto, este promove a transformação de recursos privados em recursos públicos (tributos) para execução da sua finalidade constitucional, como o desenvolvimento econômico e social, a segurança, saneamento básico, educação e saúde.

O Estado busca o atendimento das necessidades sociais, mas tem se apresentado muito ineficiente e acaba por deixar lacunas no papel para o qual foi instituído ou organizado. Segundo Machado (2004, 42) “Assim, mesmo sem qualquer comparação com a carga tributária de outros países, é possível afirmar-se que a nossa é exageradamente elevada, posto que o Estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos”.

Por sua vez, a iniciativa privada, sensibilizada com esta necessidade, talvez até mesmo porque a mesma pode ser afetada em sua produção, tem instituído Fundações e órgãos que atuam com finalidades sociais, por exemplo, o SESI - Serviço Social da Indústria, o SESC - Serviço Social do Comércio e o SENAT - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte.

A própria população também têm se organizado em entidades representativas como sindicatos, associações de classes, conselhos profissionais, condomínios, clubes, consórcios, fundações e até mesmo em grupos com limitação de tempo para lutar por benefícios que seriam difíceis de serem alcançados individualmente (benefícios previdenciários ao longo dos anos inviabilizam uma sobrevivência de forma digna aos aposentados e pensionistas), (www.sindicatodosaposentados.org.br).

Estes segmentos representativos, associativos têm uma participação relevante no processo de desenvolvimento da economia, pois até mesmo podemos ver alguns deles, na defesa dos interesses de seus associados, aplicarem recursos no mercado financeiro e de capitais, por exemplo, a CASSI (Caixa de Assistência dos Funcionários do Banco do Brasil), conforme publicação de seus relatórios, (www.cassi.com.br).

Algumas entidades, inclusive até têm atuação política muito forte, como o Sindicato dos Metalúrgicos (Região do ABC – São Paulo). Outras atuam na defesa de consumidores, deficientes físicos, aposentados e até mesmo de classes que antes não se faziam representar em decorrência de preconceitos sociais.

Segundo Araujo (2009, 10) as instituições do Terceiro Setor atuam em várias áreas de interesse social, como as diversas aqui relacionadas:

- Promoção da assistência social;
- Promoção da cultura, defesa e conservação do Patrimônio histórico e artístico;
- Promoção gratuita da educação;
- Promoção gratuita da saúde;
- Defesa e preservação do meio ambiente;
- Estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas;
- Promoção e desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- Promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- Assistência e apoio ao idoso, ao deficiente físico e ao menor carente;
- Assistência psicológica e psiquiátrica;
- Alfabetização.”
-

2.1.1 – Classificação por áreas de atuação

No quadro abaixo, Segundo Araujo (2009, 10), descreve-se como é a classificação Internacional de Organizações não lucrativas e que atuam em áreas sociais:

QUADRO 1: CLASSIFICAÇÃO INTERNACIONAL DE ORG. NÃO LUCRATIVAS

CLASSIFICAÇÃO INTERNACIONAL DE ORG. NÃO LUCRATIVAS			
1	Cultura e Recreação	7	Lei, Direito e Política
2	Educação e Pesquisa	8	Intermediários para Filantropia e Promoção de Voluntários
3	Saúde	9	Assuntos Internacionais
4	Serviços Sociais	10	Religião
5	Meio Ambiente	11	Negócios, Associações Profissionais e Sindicatos
6	Desenvolvimento e Habitação	12	Atividades não Classificadas

Fonte: Adaptado de Araujo, 2009.

2.2 – Formas de constituição

Conforme reza o art. 44 do Código Civil brasileiro (Lei 10.406, 10/01/02), alterado pela Lei 10.825 de 22/12/03, as organizações do TS, que são pessoas jurídicas de direito privado, podem ser constituídas como Associações ou como Fundações:

São Pessoas Jurídicas de direito privado:

“I - As Associações;

II - As Sociedades;

III - As Fundações;

IV - As Organizações Religiosas;

V - Os Partidos Políticos;

.....”

- **Associações** - Conforme define o Art. 53 do CC “Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos”;

- **Fundação** é “um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por seu instituidor”. Poderão ser instituídas para interesses e fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. Quando os bens destinados a instituir a fundação forem insuficientes, os mesmos passarão a outra instituição que se proponha a cumprir as mesmas finalidades objetos do instituidor, Código Civil, Artigos 62 a 69.

- **OSCIP - Organização da Sociedade Civil de Interesse Público** é um título fornecido pelo Ministério da Justiça do Brasil, cuja finalidade é facilitar o aparecimento de parcerias e convênios com todos os níveis de governo e órgãos públicos (federal, estadual e municipal) e permite que doações realizadas por empresas possam ser descontadas no imposto de renda.

OSCIPs são ONGs criadas por iniciativa privada, que obtêm um certificado emitido pelo poder público federal ao comprovar o cumprimento de certos requisitos, especialmente aqueles derivados de normas de transparência administrativas. Em contrapartida, podem celebrar com o poder público os chamados termos de parceria, que são uma alternativa interessante aos convênios para ter maior agilidade e razoabilidade em prestar contas.

A lei que regula as OSCIPs é a nº 9.790, de 23 março de 1999. Esta lei traz a possibilidade das pessoas jurídicas (grupos de pessoas ou profissionais) de direito privado sem fins lucrativos serem qualificadas, pelo Poder Público, como Organizações da Sociedade Civil de

Interesse Público - OSCIPs e poderem com ele relacionar-se por meio de parceria, desde que os seus objetivos sociais e as normas estatutárias atendam os requisitos da lei.

Um grupo recebe a qualificação de OSCIP depois que o estatuto da instituição que se pretende formar tenha sido analisado e aprovado pelo Ministério da Justiça. Para tanto é necessário que o estatuto atenda a certos pré-requisitos que estão descritos nos artigos 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 9.790/1999.

Pode-se dizer que as OSCIPs são o reconhecimento oficial e legal mais próximo do que modernamente se entende por ONG, especialmente porque são marcadas por uma extrema transparência administrativa. Contudo ser uma OSCIP é uma opção institucional, não uma obrigação.

Em geral, o poder público sente-se muito à vontade para se relacionar com esse tipo de instituição, porque divide com a sociedade civil o encargo de fiscalizar o fluxo de recursos públicos em parcerias. A OSCIP é uma organização da sociedade civil que, em parceria com o poder público, utilizará também recursos públicos para suas finalidades, dividindo dessa forma o encargo administrativo e de prestação de contas.

- **ONG** (Organização Não-Governamental), essencialmente é uma OSCIP, no sentido representativo da sociedade, mas OSCIP trata de uma qualificação dada pelo Ministério da Justiça no Brasil.

2.3 - Instituições de destaque no Brasil

Há várias instituições que tem alcançado notoriedade no cenário nacional, pelo trabalho que vêm desenvolvendo e, como há um número muito grande, cita-se algumas cuja contribuição demonstra uma visão bem abrangente do papel que estas organizações têm exercido na construção de uma sociedade melhor:

- **Instituto Ayrton Senna**; Fundado em 1994, após a morte do tricampeão de Fórmula 1, Ayrton Senna, tem tido uma atuação muito importante junto aos jovens e crianças. O Instituto desenvolve soluções para combater os males da educação pública, que impedem milhões de crianças e de jovens de seguirem com sucesso seus estudos. Seus programas educacionais colaboram para reduzir o analfabetismo, a reprovação e o abandono escolar, provocando uma

mudança positiva no aprendizado do aluno e na gestão das redes de ensino. (www.senna.globo.com/institutoayrtonsenna).

- **Fundação Gol de Letra**; Fundada em dezembro de 1998 pelos atletas de futebol, Leonardo e Raí (ex-atletas de futebol profissional). Seus projetos têm atividades como a dança, as artes plásticas, o teatro, a leitura e escrita, a informática, a música e o esporte, (www.goldeletra.org.br).

- **Fundação Roberto Marinho**: Criada em 1977, tendo como seu idealizador o jornalista Roberto Marinho, desde o seu início desenvolve projetos voltados para o ensino formal e informal, bem como, projetos educacionais visando a preservação e revitalização do patrimônio histórico, cultural e natural nos mais diversos pontos do nosso país. (www.frm.org.br).

- **Fundação Getúlio Vargas**: Surgiu em 20 de dezembro de 1944 com o objetivo inicial de preparar pessoal qualificado, para a administração pública e privada do País. Com seu trabalho altamente qualificado ampliou sua atuação nas áreas das ciências sociais. Hoje é um dos ícones de qualidade e excelência em pesquisa e informação.

A Fundação Getúlio Vargas (FGV) está vinculada e recebe recursos do Governo Federal porque sua renda própria, com cursos, venda de revistas e informações estatísticas não é suficiente para cobrir seus gastos. Está listada neste trabalho como sendo do Terceiro Setor, porque não tem como primordial a finalidade de lucros. (<http://Portal.fgv.br/>).

- **Viva Rio**: Este trabalho é uma resposta à crescente violência na cidade do Rio de Janeiro. Voltada à defesa dos direitos humanos, atua hoje em cerca de 350 favelas e comunidades de baixa renda da Região Metropolitana do Rio de Janeiro, sempre em parcerias com comunidades locais. (www.vivario.org.br).

- **Visão Mundial**: É uma organização Cristã Humanitária e de Desenvolvimento, que foi criada em 1950 e está presente em aproximadamente 100 países.

Trabalhando no Brasil desde 1975 com o enfrentamento da pobreza e da exclusão social, a Visão Mundial prioriza em seus programas as crianças e os adolescentes que vivem em comunidades pobres e em situação de vulnerabilidade, para promover o bem estar das pessoas. A Organização desenvolve projetos nas regiões empobrecidas do Semi-árido, no Nordeste do País e Vale do Jequitinhonha, além do

Norte de Minas Gerais, Amazonas, Tocantins e nas regiões metropolitanas das capitais de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. Os projetos promovidos e apoiados têm programas com ênfase em saúde, educação, desenvolvimento comunitário, agroecologia, desenvolvimento econômico, promoção da justiça e emergência/reabilitação.

(www.visaomundial.org.br).

- **UNICEF**: O Fundo das Nações Unidas para a Infância foi criado no dia 11 de dezembro de 1946, por decisão unânime, durante a primeira sessão da Assembléia Geral das Nações Unidas.

UNICEF no Brasil: 1950 - Foi instalado o primeiro escritório do UNICEF no Brasil, em 1950, na Cidade de João Pessoa, PB. (www.unicef.org.br).

- **Greenpeace**: Esta entidade trabalha com o objetivo específico de defender o meio ambiente a nível mundial, de forma pacífica e, no Brasil seu trabalho não seria diferente. É uma entidade sem fins lucrativos que se baseia em alguns princípios básicos:

- a) – Pratica o testemunho ocular;
- b) – É adepto da não violência, não recuando ao defender suas causas;
- c) – Caracteriza-se pela atuação de ativistas, que colocam-se pessoalmente como barreiras ao dano ambiental;
- d) – É independente financeiramente de empresas, governos e partidos políticos;
- e) – Atua internacionalmente, já que as ameaças ao meio ambiente não tem fronteiras;
- f) – Não estabelece alianças com partidos e não toma posições políticas exceto no que diz respeito à proteção do meio ambiente e da paz.

No Brasil, seu trabalho tem chamado a atenção para o devastamento das florestas sem nenhum controle, a poluição dos rios (através de produtos químicos, muitos deles proibidos nos seus países de origem, mas liberados – fabricação e uso - pelo governo brasileiro), doenças graves causadas pela poluição nas cidades como São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte. (www.greenpeace.org.br).

2.4 – Caracterização e as normas institucionais

Para ter o reconhecimento como de utilidade pública, devem observar a Lei Federal nº 91 de 28 de agosto de 1935, e o art. 12 da Lei Federal nº 9.532, de 1999, que determinam as regras pelas quais as entidades sem fins lucrativos podem ser declaradas de utilidade pública, bem como as leis da Previdência Social, 8212/91 e os Decretos 356/91, 612/92 e 752/93, como também a IN SRP 03 de 14/07/05, cujas normas estabelecem qual é a condição para o recebimento dos títulos de utilidade pública e de filantropia.

A Constituição Federal no Art. 150, VI, estabelece a imunidade do Imposto de Renda e da Contribuição Social, bem como à contribuição patronal da previdência pública de determinadas pessoas jurídicas sem fins lucrativos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

.....
VI – Instituir impostos sobre:

- a) – Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) – Templos de qualquer culto;
- c) – Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (sem realces do original)

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas

O art. 195, § 7º, por sua vez, dispõe que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Porém, está definitivamente consagrado na regra constitucional que as entidades filantrópicas são imunes e não isentas da contribuição patronal da previdência pública, desde que obtenham o reconhecimento junto ao Instituto Nacional de Seguridade Social de que são entidades de utilidade pública, conforme menciona a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Previdenciária (IN SRP) nº 03, de 14/07/2005.

A Constituição Federal, na redação do art. 146 trás a seguinte definição:

Cabe à Lei complementar:

I -

- II – Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
 III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre

São requisitos para obter a isenção de contribuições e impostos, nos termos o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1999:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição federal, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão ; (grifo nosso)
- d) Conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar suas situação patrimonial; (grifo nosso)
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; (grifo nosso)
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado. (alterado pela Lei nº 9.718, de 17/11/1998).

Havendo a comprovação dos requisitos acima mencionados, há o reconhecimento da imunidade tributária, não sendo necessários outros atos por parte do Estado, como por exemplo, a declaração de utilidade pública ou certificado de entidade beneficente ou filantrópica.

2.5 - Aspectos tributários e fiscais

2.5.1 – Impostos e Contribuições

Conforme menciona o Art. 150, VI da CF/88, as entidades do Terceiro Setor, que efetivamente atendam todas as condições legais para o exercício de seu objeto social, gozam do direito consagrado na CF/88 de serem imunes de tributos em relação às suas receitas.

A complexidade existente na legislação tributária brasileira inspira cuidados quando uma instituição assume personalidade jurídica, pois, além da tributação sobre as receitas das atividades específicas, há ainda a responsabilidade pela retenção de impostos de terceiros como Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) – pagamentos a pessoas físicas e jurídicas, Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), e o Imposto sobre serviços (ISS), e outras contribuições como o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e seu conseqüente recolhimento aos órgãos responsáveis pela arrecadação e administração dos mesmos (Art. 121, CTN, Lei 5.172).

As entidades do Terceiro Setor (sem fins lucrativos) gozam de imunidade tributária, conforme abaixo relacionamos:

a) - São imunes do Imposto sobre a Renda e estão obrigados à DIPJ - Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ):

I – Templos de qualquer culto (CF/1988, art. 150, VI, “b”)

II – os partidos políticos, inclusive suas fundações, e as entidades sindicais de trabalhadores, sem fins lucrativos (CF/88, art. 150, VI, “c”)

III – as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos (CF/1988, art. 150, VI, “c”)

Conforme a Lei nº 9.532/97, art. 12, é considerado imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população e geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

O citado texto legal, em seu § 3º, alterado pela Lei nº 9.718, de 1998, art. 10, e Lei complementar nº 104, de 2001, também define que tais entidades não podem apresentar superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, o mesmo deve ser integralmente aplicado à sua manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Também a Lei 12.101/09 define as regras gerais para a certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de suas contribuições para a seguridade social.

Para o gozo da imunidade as instituições citadas nas alíneas “b” e “c”, estão obrigadas a atender aos requisitos mencionados no tópico “2.4” enumerados de “a” a “h”, além de aplicarem integralmente no país seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais.

O gozo da imunidade não se estende às obrigações acessórias instituídas por entes públicos. Segundo o Art. 115, do Código Tributário Nacional (CTN), “O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Segundo Machado (2003, p.128) “nos termos do Código Tributário Nacional esse fato gerador pode ser definido pela legislação, e não apenas pela lei”.

2.5.2 – Imunidade e Isenção

Entende-se que é necessário distinguir “imunidade” de “isenção”, pois são institutos diferentes:

- a) – **Imunidade:** Ocorrerá a imunidade tributária quando a regra constitucional impede a incidência da regra jurídica de tributação, criando um direito subjetivo público de exigir que o Estado se abstenha de cobrar tributos. Trata-se de uma não incidência constitucional qualificada. Portanto, o que é imune não pode ser tributado. Portanto, qualquer tipo de atividade que venha a ser exercida, estando a mesma enquadrada nesta regra constitucional de imunidade, o imposto nem mesmo poderá ser instituído sobre a mesma.
- b) - **Isenção:** É sempre decorrente de Lei, que é o único instrumento hábil para a sua instituição. Para que haja a isenção, é preciso que o ente político que possui competência para a instituição de determinado tributo, conceda a isenção mediante

Lei. Apesar de o imposto ou tributo ser instituído sobre a atividade exercida, o mesmo, em face da isenção concedida pelo ente público que o instituiu, não poderá ser cobrado.

2.6 - Aspectos contábeis

Chama-se a atenção para as alíneas com o nosso grifo no item “2.4” deste trabalho, pois os textos legais (Lei 9.532/99) grifados corroboram com a necessidade de se manter a escrituração contábil de forma que atenda não somente às necessidades gerenciais, mas também às obrigações legais, fiscais e acessórias.

2.6.1 – Ferramenta gerencial

Hudson (1999, 153) diz que: “um sistema gerencial contábil projetado para ajustar-se à tarefa da organização é um elemento essencial para sua eficiência”.

Em uma empresa industrial, comercial ou prestadora de serviços, cujo objetivo é a rentabilidade financeira, sempre há uma análise constante dos custos de produção e das despesas administrativas, visando a maximização dos resultados de forma racionalizada e, que permita a continuidade do empreendimento. O TS não deveria ser diferente.

É de suma importância um planejamento estratégico, porque o mesmo define quais os rumos da organização, como eles serão implementados, quais os recursos serão necessários e como a organização vai alavancar estes recursos para financiar as suas operações na caminhada para seus objetivos. Isso é o planejamento estratégico.

Embora não tenham sido constituídas com objetivo de lucros financeiros, as instituições do terceiro setor precisam apresentar resultados, mesmo que tais resultados sejam de natureza social. Resultados são frutos não somente de uma boa receita, mas antes de tudo da melhor aplicação destas receitas, daí a necessidade de controle, racionalização e uma administração de qualidade e, é justamente neste ponto que a contabilidade municia a administração com informações de extrema relevância que, sem dúvida poderão fundamentar muitas decisões.

Decisões de investimentos precisam ser avaliadas e, as Demonstrações Financeiras evidenciam, inclusive através de projeções, o que o patrimônio da entidade pode absorver dentro desta expectativa gerencial.

A contabilidade tem como objeto o patrimônio da entidade e, é um sistema de mensuração e tem a comparabilidade como característica. Com a mensuração pode-se medir a aplicação dos recursos e benefícios provocados e, com a comparabilidade, aferir se houve evolução ou decréscimo no patrimônio, fazendo com que haja uma reação dos administradores, baseados no quadro apresentado por esta análise.

2.6.2 – Confiabilidade operacional e financeira

2.6.2.1 – Instrumentos de análise

Segundo Araújo (2009, p.60)

A análise de demonstrações contábeis publicadas, na maioria dos casos em que as normas são efetivamente cumpridas, permite que seja observada a semelhança de procedimentos de evidenciação existente entre o terceiro setor e o setor chamado lucrativo, ou segundo setor.

As demonstrações financeiras podem ser exigidas para uma eventual análise de crédito, porque a entidade deve demonstrar a sua capacidade de pagamento com base nas receitas e despesas programadas.

2.6.2.2 – Idoneidade na aplicação dos recursos

Hudson (1999, 153) diz “Infelizmente, muitas organizações dão à administração financeira atenção insuficiente, e como resultado, o dinheiro é desperdiçado.” Muitas instituições do TS fazem convênios com instituições governamentais e até com empresas do setor privado. Tais convênios somente serão firmados se a instituição provar a sua idoneidade, principalmente na aplicação dos recursos que lhe são confiados. Através da documentação e registros contábeis fica mais fácil evidenciar a boa gestão destes recursos.

2.6.2.3 – Auxílio estratégico

Todo e qualquer administrador trabalha com planejamento. Segundo Padovese (2003, 96) “O planejamento Estratégico é um processo que prepara a empresa para o que está por vir.” Deve-se portanto, observar também a planificação estratégica nas entidades do TS porque ela caminha dentro de um objetivo definido, o Serviço Social.

2.6.2.4 – Relações com terceiros

No trabalho operacional de toda e qualquer instituição há a necessidade de contratação de fornecedores de mercadorias, serviços e funcionários. O fato de uma instituição atuar numa área social, não é um indicativo de que tudo o que necessita para o desenvolvimento de seus projetos serão providos através de doações, porém, muito das suas provisões terão que ser adquiridas no mercado e, o mesmo lhe exigirá provas de capacidade para honrar tais compromissos.

Também nos convênios firmados, exige-se da instituição a prova de estar em dia com a previdência social e o recolhimento do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviços) de seus funcionários (Decreto 7.237 de 20/07/2010 que regulamenta a Lei 12.101/09).

2.6.2.5 – Lisura nos atos da direção

Uma das condições legais para que tais instituições gozem de imunidade e isenções é que os seus diretores e membros do Conselho Fiscal não obtenham vantagens, sejam financeiras ou patrimoniais (texto legal citado no item “2.4”)

2.6.2.6 – Aspectos econômicos

Das entidades registradas no CEMPRE (Cadastro Central de Empresas), 5,6% eram fundações privadas e associações sem fins lucrativos que existiam no Brasil oficialmente em 2005 (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, 2005).

TABELA 1: DISTRIBUIÇÃO DAS ENTIDADES

Regiões	Distribuição das Entidades		Pessoal Ocupado	
	Quant.	%	Quant.	%
Norte	16.164	4,80	54.370	3,18%
Nordeste	79.998	23,70	230.371	13,48%
Sudeste	143.444	42,40	975.158	57,05%
Sul	76.888	22,70	324.896	19,01%
Centro Oeste	21.668	6,40	124.361	7,28%
Totais	338.162	100,00	1.709.156	100,00%

Pesquisa Populacional (IBGE, 2005)

Embora os objetivos das instituições sociais não sejam a rentabilidade financeira e produção de patrimônio, mas atender a necessidades específicas, ou seja, reduzir o sofrimento de nossos semelhantes, atender a interesses de objetivos em comum de segmentos que se reúnem, como por exemplo, os condomínios, não é possível esquecer que este trabalho contribui significativamente com o PIB do país, conforme destacado no quadro acima descrito (pessoal ocupado).

É um volume considerável do PIB nacional que é gerado e movimentado neste setor, portanto faz-se necessário que a nossa sociedade se preocupe com sua organização financeira e contábil, pois sua participação na economia do país se faz presente também de forma bastante expressiva.

2.6.2.7 – Pressupostos contábeis e características das informações nas demonstrações contábeis

Para se adequar às normas internacionais de contabilidade, a CVM (Deliberação 539/08) efetuou modificações nos “Princípios Fundamentais de Contabilidade” que se constituíam nas regras que regulavam todo o processo contábil até o ano de 2008. A verificação do cumprimento dessas normas era a base da auditoria. Com o advento desta resolução e a ratificação do CPC – pronunciamento conceitual básico, através da Resolução CFC 1.121/08, passam então a denominar-se “Pressupostos Contábeis”

2.7 – A AUDITORIA

2.7.1 – Conceitos gerais de auditoria

Auditoria é a conferência, verificação, análise, avaliação e comunicação dos resultados dentro de um determinado objetivo ao qual a auditoria foi proposta, podendo ser dividida em auditoria interna e auditoria externa. O TS, como as demais organizações privadas e públicas, está sujeito às mesmas normas de auditoria, bastando apenas o foco nas suas atividades específicas.

2.7.2 - Auditoria interna

Segundo Lins (2011, p.4),

É conduzida por funcionário da própria empresa na qual a auditoria é executada e em geral envolve avaliação de desempenho, controles internos, sistemas de computação, qualidade de serviços e produtos etc. Busca identificar a não conformidade, prevenção e/ou detecção de falhas de operação, discrepâncias nas atividades administrativas, possibilitando maior confiabilidade das informações geradas, bem como garantindo a salvaguarda dos ativos da empresa.

Segundo a NBC-T12 (Resolução CFC nº 986/03) compreende exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações dos processos operacionais, com objetivo de dar assistência à administração da organização.

Assim como na auditoria externa, os procedimentos de auditoria interna compreendem os testes de observância (Controles internos) e testes substantivos (exatidão dos dados produzidos pelos sistemas de informação).

QUADRO 2 - CARACTERÍSTICAS DA AUDITORIA INTERNA:

Executor	Funcionário da Empresa
Isenção para informação externa	Menor
Objetivo principal	Prevenção e detecção de falhas nos controles internos
Resultado do Trabalho	Relatório de Recomendações
Cliente de Serviço	Em linhas gerais, alta administração e diretorias/gerências
Sigilo	Sim
Frequência	Permanente
Detalhamento da Análise	Alto

Fonte: (Lins, 2011)

Lins (2011, p.6) destaca os tipos de auditoria interna que podem ocorrer conforme o quadro elaborado abaixo destaca de forma resumida:

QUADRO 3 – TIPOS DE AUDITORIAS

Tipo	Discriminação
Contábil	Foca os controles internos e a qualidade das informações geradas. Busca adequação, integração e equilíbrio entre a gestão e riscos operacionais
Operacional	Analisa as Atividades operacionais, visando avaliar, e se necessário corrigir, a relação custo-benefício, entre os recursos demandados pela empresa
De Compliance	Verificação do cumprimento das normas aplicáveis à empresa e os seus regulamentos internos
De Sistemas	Foca a segurança e acuracidade das informações geradas pelo sistema de informações.
Fiscal e Tributária	Avaliação dos procedimentos fiscais e tributários aplicados nas atividades da instituição
De qualidade e ambiental	Foca a melhoria dos sistemas de gestão de qualidade e ambiental

Fonte: Adaptado de (Lins, 2011)

2.7.3 - Auditoria externa ou independente

Segundo a NBC-TA 200 a Auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante às Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

O objetivo da auditoria externa é expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e assegurar que estas representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da entidade auditada no(s) período(s) sob exame, de acordo com os Pressupostos Básicos Contábeis aplicados com uniformidade durante os períodos.

QUADRO 4 - CARACTERÍSTICAS DA AUDITORIA EXTERNA:

Executor	Funcionário da Empresa de Auditoria Independente
Isenção para informação externa	Maior
Objetivo principal	Exame das DCs com evidenciação da situação da organização auditada através de parecer
Resultado do Trabalho	Emissão de Parecer
Cliente de Serviço	Contratante
Sigilo	Sim para o Wps; não para o parecer
Frequência	Periódica
Detalhamento da Análise	Baixo

Fonte: Adaptado de (Lins, 2011)

2.7.4 – O profissional de auditoria

2.7.4.1- Independência

Por norma profissional (Resolução CFC Nº 1.267/09, que aprovou a NBC PA 02) o auditor externo deve ser independente na prestação de serviços profissionais. Isso não ocorre com o auditor interno, pois sua independência é comprometida por ter ele vínculo com a entidade auditada.

2.7.4.2 - Competência Profissional

A Resolução 821/97 e NBC P1 – Normas Profissionais do Auditor Independente estabelecem que:

O Contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

Portanto, o auditor deve conhecer as normas contábeis aplicáveis (práticas contábeis) e buscar também ter conhecimento das normas que regem o trabalho a ser executado (normas de auditoria).

2.7.5 – Processo e procedimentos de auditoria

Segundo Lins (2011, 31), “o trabalho do auditor é pautado na evidenciação, clareza e transparência. Tudo o que seja relatado tem que, necessariamente, poder ser verificado, rastreado e comprovado.”

Podemos classificar o processo da seguinte forma:

QUADRO 5 – PROCESSO DE AUDITORIA

Processo de Auditoria	
Planejamento	Avaliação dos Controles Internos e Sistemas de Informação
	Avaliação dos Riscos de Auditoria
	Revisão Analítica
Procedimentos de auditoria	Testes de Transações
	Testes de Saldos
	Obtenção de evidências mediante procedimentos de auditoria
Conclusão	Emissão do Parecer e Relatório de Recomendações

Fonte: Adaptado de (Lins, 2011)

2.7.5.1 – Planejamento da auditoria

Perez Junior (2010, 46) destaca que “O trabalho de auditoria tem por meta principal cumprir de forma eficiente e eficaz as três fases do processo de auditoria: o planejamento, a execução e a conclusão.”

O planejamento da auditoria (Resolução 1.211/09 – NBT TA 300) deve levar em consideração as características da organização a ser auditada e os objetivos a serem alcançados.

2.7.5.1.1 – Considerações gerais sobre a organização

Nesta fase busca-se identificar a entidade, o impacto de suas operações sobre o seu sistema de informações, suas práticas contábeis e desenvolvem-se expectativas sobre suas demonstrações financeiras. Também é verificada a filosofia de trabalho da administração e, se a mesma usa o sistema de informações de forma adequada.

2.7.5.1.2 – Relevância constantes das DF

Conforme a Resolução CFC 1212/09, NBC TA 315, devem ser identificados os objetivos específicos para cada conta que aparece nas DF, pois os mesmos provêm de afirmações feitas pela administração (transações e eventos, saldos, apresentação e divulgação) nas Demonstrações Financeiras.

Segundo Lins (2011, p.204):

O conceito de relevância, também denominado de materialidade, diz respeito ao efeito/influência que a omissão ou mesmo apenas a distorção de uma informação acarreta na decisão do usuário dessa informação dentro das demonstrações contábeis. Em linhas gerais, essas omissões/distorções são causadas em função de erros ou fraudes.

O auditor independente, na fase de planejamento, deve estabelecer um nível de relevância aceitável para permitir a detecção de distorções relevantes. Tanto o montante (aspectos quantitativos), quanto de natureza (aspectos qualitativos) de possíveis distorções devem ser considerados e documentados nos papéis de trabalho de auditoria.

2.7.5.1.3 – Materialidade

Segundo Lins (2011, 206) “Materialidade pode ser definida como o valor mínimo para o qual a ocorrência de um erro não detectado pode vir a causar distorções significativas nas demonstrações contábeis.”

No planejamento da auditoria são definidos dois tipos básicos de testes de materialidade:

- a) – Materialidade para análise de contas;

Exemplo:

0,5% a 1% do Ativo Total;

0,5% a 1,5% do Patrimônio Líquido;

b) – Materialidade para ajustes de testes.

Exemplo:

1% da receita bruta.

Materialidade para análise de contas:

5% do Superávit (caso específico de uma entidade do TS);

0.05% a 0,10% do patrimônio social (caso específico de uma entidade do TS).

Neste caso, o auditor pode propor os devidos ajustes, respeitando a materialidade.

2.7.5.1.4 – Riscos de auditoria

O risco de auditoria (NBC TA 315) é a possibilidade de o auditor emitir uma opinião inadequada sobre as demonstrações contábeis auditadas. Por exemplo, pode afirmar que (DC) estão adequadamente representadas (Parecer Limpo), quando na verdade contêm erros ou classificações incorretas materiais/relevantes.

Os Riscos de auditoria são classificados em:

- a) – Risco inerente: É aquele comum a toda atividade empresarial. Está ligado às operações da empresa (no caso específico do TS, da organização). Algumas avaliações são fundamentais neste tipo de risco, como o conhecimento do negócio e das particularidades da empresa como um todo. Provisões e estimativas, investimentos de forma errônea, saúde de clientes de maior expressão e até mesmo as perspectivas da economia do segmento da empresa;
- b) – Riscos de controle: Possibilidade de ocorrência de um erro material em um saldo ou conjunto de transações que não possam ser evitados pelos controles internos do negócio, ou mesmo não tenha sido detectado;
- c) – Risco de detecção: Ocorre quando os procedimentos aplicados ao trabalho executado pela auditoria, não foram capazes de detectar um erro material em um saldo ou conjunto de transações.

2.7.5.1.5 – Obtenção de evidência mediante procedimentos de auditoria

Segundo Perez Junior (2010, 93) “O auditor deverá obter evidência de auditoria pertinente e confiável que lhe forneça uma base razoável para opinar sobre os objetivos de auditoria”

Conforme Resolução CFC 1.217/09 que aprovou a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria – A evidência de auditoria para fundamentar a opinião do auditor é obtida pela execução de:

- (a) – procedimentos de avaliação de riscos e
- (b) – procedimentos adicionais de auditoria, que abrangem:
 - (i) testes de controles, quando exigidos pelas normas de auditoria ou quando o auditor assim escolheu; e
 - (ii) procedimentos substantivos, inclusive testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos.”

2.7.5.2 – Procedimentos de Auditoria

2.7.5.2.1 – Avaliação dos controles internos e sistemas de informação

Segundo Lins (2011, 196):

A Avaliação do grau de confiabilidade nos controles internos (CI) e no sistema de informações (SI) é uma fase crucial do planejamento da auditoria e irá determinar inclusive a aceitação ou não do serviço, bem como o escopo, extensão e procedimentos dos trabalhos a serem executados.

A aplicação dos procedimentos analíticos de auditoria (NBC TA 520) consistem basicamente em:

- a) – Inspeção: exame de registros ou documentos, internos ou externos nas mais diversas formas;
- b) – Observação: Contagem de estoques, execução de atividades de controle;
- c) – Confirmação externa: Geralmente através de circularização (resposta por terceiros – a parte que confirma);
- d) – Recálculos: verificação da exatidão matemática de documentos ou registros;

- e) – Reexecução: execução, pelo auditor de procedimentos já executados internamente por funcionários da entidade auditada;
- f) – Procedimentos analíticos: avaliação das informações levantadas de dados financeiros e não financeiros e de outras informações que tenham relações identificadas como inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos;
- g) – Indagações: Busca de informações junto a pessoas com conhecimento, financeiro e não financeiro dentro ou fora da entidade.

2.7.5.2.2 – Testes de controle

Segundo Perez Junior (2010, p.77):

Para concluir sobre a adequação ou não dos saldos contábeis, deve o auditor avaliar o sistema de controle interno das operações para assegurar que os documentos e informações processadas pela contabilidade são decorrentes de operações fidedignas e realizadas em função dos objetivos das empresas.

O Controle interno é umas das formas de proteção dos ativos da entidade, através da verificação da exatidão de suas operações e também é uma forma de testar a obediência às diretrizes da administração, avaliando os riscos de distorções relevantes (NBC TA 265, 315 e no setor público NBC T 16).

Os testes de controle verificam se há um plano de organização (organograma, manuais de procedimentos, diretrizes definidas), sistemas de autorização e procedimentos de registros (normas escritas e organizadas, registros e formulários adequados, separação de cada transação em etapas), se há pessoal adequado (qualificado e capacitado tecnicamente) nas execuções das tarefas.

2.7.5.2.3 – Testes substantivos

Tem por objetivo a evidência relacionada com a inteireza, exatidão e validade da informação contida nas demonstrações contábeis e geralmente são realizados após a data de encerramento destas demonstrações. Complementar os testes de controle efetuados nas visitas de “ínterim”.

- a) – Testes de detalhes: Classes de transações, saldos de contas e de divulgação, visando obter evidência de que os saldos determinados nas contas estão corretos (Caixa, contratos de empréstimos, etc.).

QUADRO 6 – TESTE DE DETALHES

Testes de Detalhes (NBC TA 500)	Objetivo
Acompanhamento de Inventários físicos de estoques	Obtenção de evidências de que os estoques apresentados nas demonstrações contábeis realmente existem. Este procedimento também servirá como evidência da existência de controles internos sobre as operações que geraram o estoque
Circularização de clientes	Comprovar que os direitos da organização representados por títulos a receber realmente existem. Também servirá como evidência de controles internos sobre a rotina de vendas de cobrança
Circularização de Fornecedores	Comprovar que as obrigações da organização, representados por títulos a pagar realmente existem. Também servirá como evidência de controles internos sobre a rotina de pagamentos de compras.

Fonte: Perez Junior (2010)

- b) – Procedimentos analíticos substantivos: Visam identificar operações ou saldos anormais por meio da comparação de saldos ou da evolução de determinadas contas ao longo do período, por exemplo, se os encargos trabalhistas sofrerem oscilações que não guardam proporção com a Folha de salários, isso deve ser investigado.

QUADRO 7– PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

Procedimentos Analíticos (NBC TA 520)	Objetivo
Comparar margens de superávits desse período com o período anterior	Identificar oscilações relevantes nas receitas de vendas, preço de vendas ou custo das vendas.
Comparar giros de estoques nesse período com período anterior	Identificar oscilações relevantes nos custos de produção ou no nível de estoques
Comparar resumo de títulos a receber por vencimento desse período com período anterior	Identificar mudança na política de crédito ou problemas de inadimplência

Fonte: Adaptado: Perez Junior (2010)

2.7.5.2.4 – Constatação de evidências

Quanto o auditor diz que detectou, sejam dados inconsistentes ou registros indevidos, o mesmo deverá ter uma amostragem e/ou comprovação das suas afirmações.

Isto é documentado e evidenciado através dos Papéis de Trabalho (work papers – WP), que formarão a base para a emissão do parecer, objeto final do trabalho do auditor.

Os papéis de trabalho foram normatizados pela NBC TA 230 – Documentação de Auditoria. A NBC TA 230 6, e apresenta os seguintes conceitos:

Documentação de auditoria é o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor (usualmente também é usada a expressão papéis de trabalho);
Arquivo de auditoria compreende uma ou mais pastas ou outras formas de armazenamento, em forma física ou eletrônica, que contém os registros de que constituem a documentação de trabalho específico.

Muitas empresas adotaram o uso de sistemas informatizados que geram papéis de trabalhos virtuais (eletrônicos) que ficam armazenados em arquivos magnéticos.

A finalidade dos “WP” é documentar é comprovar o trabalho realizado pelo auditor:

- a) – Registro escrito permanente do trabalho efetuado (extensão do trabalho, evidência da revisão e avaliação dos controles internos, extensão dos exames sobre registros analíticos e os testes de auditoria);
- b) – Informações relevantes sobre o planejamento contábil, fiscal e financeiro;
- c) – Fundamentação para o relatório do auditor;
- d) – Dados para avaliação da equipe que realizou o trabalho de auditoria (organização, competência, habilidade, etc.).

Os WP devem ser arquivados em pastas, segundo as informações que possuem:

- Pasta Permanente: Contém bases para trabalhos futuros na mesma organização;
- Pasta corrente: Papéis com os exames realizados, confirmações de terceiros, programas de auditoria e dados sobre transações que deram base para o relatório do auditor.

2.7.5.3 – Especificidades do terceiro setor

A resolução 1.328/11, dispõe em seu Art. 9º.:

A inobservância às Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas de “c” a “g” do art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10, e ao Código de Ética Profissional do Contador.

No processo de Auditoria das entidades do TS, executam-se todos a processos das NBC TA, comuns às demais organizações econômicas, porém há alguns itens específicos que merecem destaques, em função da sua especificidade. Referimo-nos, por exemplo, dos recursos “carimbados”, convênios, parcerias públicas, gratuidades, receitas próprias, segregação de receitas, custos de projetos específicos, e o cumprimento de obrigações acessórias para a manutenção das certificações e isenções tributárias.

Portanto, passamos a destacar estas ações específicas do TS em um trabalho de auditoria, objeto deste trabalho.

Apresenta-se um dos procedimentos de Documentação Contábil e Fiscal para a realização de trabalho em entidade do TS: (Procedimentos adotados em trabalhos específicos às entidades do TS, pela Serra, Castro e Nirdo Auditores Independentes – CRCMG 190, em entrevista ao sócio auditor Ricardo Amaral Fonseca, CRCMG 71.041).

- Demonstrações Contábeis do Exercício Anterior (Diário Registrado);
- Relatório/Parecer de Auditoria Independente (Exercício anterior ao auditado);
- Balancetes;
- Razões;
- Estatuto Social;
- Atas de Reunião (AGO e AGE);
- Parecer do Conselho (se houver)
- Contratos e Convênios;
- Comprovantes de Receitas;
- Comprovantes de Despesas;
- Documentos de doações recebidas e efetuadas;

- Planilhas de Controles de Gratuidades;
- Recibos de Voluntários e seus Contratos;
- Parcerias e Prestação de Contas;
- Outros documentos que a auditoria julgar necessários para os trabalhos.

2.7.5.3.1 – Legitimidade dos atos administrativos

O documento que institui, rege e define os objetivos das entidades do TS é o “Estatuto Constitutivo”. No CC o artigo 47 cita que: “Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo.” Assim, o estatuto deve definir de forma clara os limites dos poderes dos administradores, resguardando dos direitos das entidades do TS, e seus regimentos internos e/ou regulamentos poderão ser elaborados através de atas, porém, obedecendo ao ato constitutivo, ou seja, o Estatuto.

Já no artigo 48: “Se a pessoa jurídica tiver administração coletiva, as decisões se tomarão pela maioria de votos dos presentes, salvo se o ato constitutivo dispuser de modo diverso.” Assim, os quoruns de votação que tomarão as deliberações, não podem constar de normas menores, regulamentos, predominando nesse caso a maioria simples fixada no Código Civil. Se decisões tiverem que ser tomadas por 2/3 (dois terços) dos presentes, ou por eventual unanimidade, essa regulamentação deve constar do estatuto. E, detalha o Parágrafo Único: “Decai em três anos o direito de anular as decisões a que se refere este artigo, quando violarem a lei ou estatuto, ou forem eivadas de erro, dolo, simulação ou fraude.”

Portanto, na verificação da legalidade dos atos administrativos das entidades do TS, todas as deliberações devem guardar sua conformidade com o que está definido nos atos constitutivos. Isso não detectado, dentro do período de decadência, conforme acima citado a entidade possivelmente terá absorvido as consequências das decisões tomadas.

2.7.5.3.2 – Convênios

Pelo Direito Administrativo, convênio é o acordo de cooperação e atuação conjunta/complementar entre órgãos públicos. É o meio jurídico pelo qual os órgãos da administração

pública e entidades do TS pactuam, em regime de cooperação mútua, a execução de serviços de interesse recíproco. (<http://jus.com.br/revista/texto/>)

2.7.5.3.3 – Parcerias

Parceria é relação de mão-dupla: os parceiros partilham seus recursos de modo a trocar benefícios mútuos e chegar a objetivos comuns; tem como objetivo integrar a organização com a comunidade, conseguir recursos e dar visibilidade à sua organização. Conforme descrito no Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, pagina 73: “É relevante observar nesses instrumentos as cláusulas de prestações de contas e as de remunerações. Normalmente, os convênios são firmados com entidades públicas e não admitem cláusulas de remuneração.” Portanto este é um item que deve ser verificado a sua conformidade com a sua condição contratual, não admitindo desvios.

2.7.5.3.4 – Gratuidades

Uma das finalidades de boa parte dos esforços das entidades do TS, especialmente as que dão assistência social, é oferecer serviços de forma gratuita. Portanto denomina-se “gratuidades” a tais esforços, devendo os valores desembolsados serem registrados contabilmente, por exigência das normas contábeis e dos órgãos de controle (MPAS e RFB). A gratuidade pode ser descaracterizada quando se detecta uma contrapartida pelo beneficiário da assistência social (bolsa de estudos, assistência médica, doações, serviços sociais, etc.). Isso implicaria inclusive na perda da certificação da entidade (Lei 12.101, de 27/11/2009, decreto 7.237 de 20/07/2010). A evidenciação dos serviços gratuitos e seus custos incorridos devem estar em contas próprias e específicas.

2.7.5.3.5 – Receitas próprias

Doações e Subvenções: Transmissão gratuita de bens ou recursos financeiros que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa a alguém ou a uma organização sem fins lucrativos. Estes recursos contribuem com a manutenção das atividades que são objetos da entidade. Conforme o item IV, do Art. 29 da Lei 12.101/09, devem ser segregadas, como também os custos das atividades executadas. É um requisito para que a entidade possa manter seu direito a isenções e imunidades tributárias.

Também na NBC T 10, no item 10.19.2.3 há a determinação de que estes recursos devem transitar pelas contas de resultados, pois são receitas da entidade.

2.7.5.3.6 – Projetos Específicos

Projetos chamados “específicos” são àqueles normalmente cobertos por recursos “carimbados”, ou seja, realiza-se uma parceria ou um contrato com um determinado órgão público, ou mesmo uma entidade privada, visando atingir uma finalidade e, quando do seu término, encerra-se a relação entre as partes pela conclusão do projeto. A NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucro, em seu item 10.19.2.6 menciona que:

“As receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade.” Portanto, no encerramento das operações cobertas por estes recursos, a entidade executora do projeto deverá promover a devolução dos excedentes destas contribuições, por isso a necessidade de controle específico e em contas próprias.

Pode-se entender também que a NBC T 10.19 também sugere um tratamento contábil dos recursos recebidos por meio de convênios, diferenciando-os das disponibilidades pertencentes à entidade.

Através de matéria publicada na Revista Brasileira de Contabilidade (Jan/Fev, 2003, 33-43), intitulada “Classificação Contábil dos Convênios no Balanço Patrimonial das Entidades do Terceiro Setor”, Klauber Guedes Cardoso e Márcio Jonison Souza de Lima, demonstram de forma bem detalhada que tais recursos não podem compor o circulante da entidade receptora, ainda que tais recursos sejam aplicados total ou parcialmente no seu objeto social. Trata-se de valores que serão objeto de uma prestação de contas junto ao ente público que os disponibilizaram e, não sendo integralmente aplicados no objeto do convênio, as possíveis sobras deverão ser reembolsadas ao mesmo, justificando desta forma a sua distinção do circulante, sendo tais valores contabilizados em contas de compensação (Ativo compensado/Passivo Compensado).

O citado trabalho, também publica uma pesquisa - Estudo de Caso, RBC (Jan/Fev, 2003, 39), no qual foram pesquisadas 10 entidades situadas nos estados de Rondônia, Amazonas, Paraná,

Rio Grande do Sul, Pará, Acre, Minas Gerais, São Paulo, Pernambuco e Brasília, às quais declararam (o trabalho foi feito através de questionário encaminhado a diversas entidades) que trabalhavam com convênios, sendo que 8 (oito) contabilizavam os convênios em contas do circulante e 7 (sete) vincularam estes valores ao seu disponível e as que não os classificavam no circulante, “não informaram a qual grupo de contas pertence o convênio...”. Percebe-se que tais entidades, objeto desta pesquisa, não procedem de forma corretamente contábil no tratamento dado aos valores recebidos através dos convênios, ao registrá-los em contas de circulante, porque tais valores desta forma estão incorporados ao patrimônio da entidade e na realidade ainda são passíveis de prestação de contas de sua utilização segundo a finalidade.

Para melhor visualização e entendimento, transcreve-se os modelos de Balanço Patrimonial (Quadros 9 e 10), publicado na RBC (Jan/Fev, 2003, 41), que demonstram como os valores destes convênios podem passar uma idéia errônea de disponibilidades (pertencentes à entidade) quando os mesmos não são segregados em grupos separado do Circulante:

QUADRO 8 – BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO		PASSIVO	
Circulante	53.000	Circulante	51.000
Disponível	3.000	Fornecedores	1.000
Caixa	3.000	Fornecedor A	1.000
Contas a Receber		Convênio a Executar	
Convênio X	50.000	Convênio X a Executar	50.000
Ativo N/Circulante	12.000	Patrimônio Líquido	14.000
Imobilizado	12.000	Patrimônio Social	10.000
Terreno	10.000	Superávit	4.000
Equipamento	2.000		
Total	65.000	Total	65.000

RBC 139 - (Jan/Fev 2003 pg. 41) Adaptado

QUADRO 9 – BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO		PASSIVO	
Circulante	3.000	Circulante	1.000
Disponível	3.000	Fornecedores	1.000
Caixa	3.000	Fornecedor A	1.000
Ativo N/Circulante	12.000	Patrimônio Líquido	14.000
Imobilizado	12.000	Patrimônio Social	10.000
Terreno	10.000	Superávit	4.000
Equipamento	2.000		
Compensado		Compensado	
Contas a Receber		Convênio a Executar	
Convênio X	50.000	Convênio X a Executar	50.000
Total	65.000	Total	65.000

RBC 139 - (Jan/Fev 2003 pg. 41) Adaptado

Sendo então, contas extra-patrimoniais, as mesmas aqui no segundo quadro trazem à realidade a sua classificação contábil, ou seja, não se incorporam ao patrimônio da entidade, sendo apenas recursos com finalidades específicas.

2.7.5.3.7 – Depreciações e o *Impairment Test*

Com o pronunciamento CPC 01 e a mudança na lei 11.638, todo empreendimento deve rever seu balanço patrimonial e o estado de seus ativos de longa duração, a fim de verificar as depreciações e a possibilidade da Redução ao Valor Recuperável de Ativos. São efetuadas uma série de avaliações no ativo em questão, verificando vários dados contábeis do mesmo, além de seu valor de mercado e expectativas futuras. Se o valor recuperável for menor que o contábil, é calculado então o *fair value* do mesmo. Desta forma, a perda efetiva por *impairment* é a diferença entre o valor contábil e o *fair value* do ativo em questão, quando este segundo tiver menor valor. De maneira prática, quando a entidade verificar que tal fato de irrecuperabilidade ocorreu, deverá utilizar de suas demonstrações contábeis notificando uma perda por *impairment*.

2.7.5.4 – Regularidade fiscal e contábil

No item III do Art. 29 da Lei 12.101/09, há a exigência de apresentação de Certidões Negativas dos tributos administrados pela RFB e certificado de regularidade com o FGTS. É também uma condição para obtenção, renovação e manutenção de sua certificação das entidades beneficentes de assistência social;

No item IV do citado art. há também a exigência de que a contabilidade de tais entidades procederem a aplicação das Normas Contábeis na escrituração de suas contabilidades.

Ainda o item VII, destaca a exigência do cumprimento de todas as obrigações acessórias impostas pela legislação tributária quando a mesma dispuser que as entidades do TS se enquadrem em tais exigências, ainda que não tenham a imposição legal do recolhimento de tributos administrados pelos órgãos fiscalizadores destas obrigações, como por exemplo: SEFIP, DACON, DCTF, DIPJ, DIRF, RAIS, DES dentre muitas outras.

2.7.5.5 – Pareceres de Auditoria

Em 04/12/2009 o CFC emitiu a Resolução 1239/09 aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. O parecer dos Auditores Independentes é o documento pelo qual o profissional da auditoria expressa a sua opinião sobre as DC. A respeito desta opinião Perez Junior (2010, 156) relata que “Convém salientar que a opinião do Auditor não representa sua opinião pessoal sobre a adequação ou não das Demonstrações Contábeis, mas a sua adequação ou não em relação às normas estabelecidas para sua elaboração”.

O fato de uma entidade praticar a filantropia, os serviços sociais gratuitos, dentre outros diversos serviços que a caracterizem como tal, não diferencia os resultados produzidos pelo trabalho de auditoria na emissão do seu parecer, pois o mesmo conterà deverá conter na integra todas as determinações mencionadas na NBC TA 700 como as demais entidades auditadas e serão:

- a) – Destinatário do parecer;
- b) - Parágrafo introdutório;
- c) - Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis;

- d) - Responsabilidade do auditor;
- e) – Opinião do auditor
- f) – Local, data e assinatura.

2.7.5.6 – Carta de responsabilidade da administração

A Carta de Responsabilidade da Administração é o documento emitido pelos Administradores da entidade auditada e endereçada à auditoria independente, confirmando as informações e dados fornecidos ao auditor, as bases de preparação, apresentação e divulgação das demonstrações contábeis submetidas à auditoria.

Sua emissão passou a ser obrigatória a partir das Normas de Auditoria Independente, aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução n.º 700 – item 11.2.14 de 24.04.91 (revogada) e que entraram em vigor em 1º de junho de 1991, hoje subtende-se que é contemplada pela NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com as Normas Contábeis.

Os procedimentos de auditoria aplicados na execução do trabalho nem sempre permitirão obter todas as evidências ou provas suficientes para fundamentar a opinião do auditor independente, pode então o auditor utilizar-se de inúmeras formas de confirmação da administração sobre os atos de gestão. Porém, a Carta da Administração tem uma finalidade mais ampla, podendo resumir no final de um período, todas as informações relevantes das demonstrações contábeis apresentadas. O auditor deve investigar as circunstâncias das contradições e, inclusive, questionar e investigar outras informações transmitidas pela administração da entidade. Possivelmente o auditor poderá obter ou não evidência de fatos que podem contradizer os termos da Carta de Responsabilidade da Administração. A Carta não elimina a responsabilidade do auditor buscar as evidências, mas se constitui num suporte ao mesmo e deve ser arquivada como papel de trabalho do período auditado.

A Carta de Responsabilidade da Administração deve ser emitida no final de um período com a mesma data do parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis a que se referem os trabalhos realizados.

2.7.5.7 – Relatório de Recomendações à administração

Cada atividade tem as suas peculiaridades e, as tornam diferentes até mesmo dos seus próprios ramos de atuação. Isto não é diferente no TS. Portanto, concluído o trabalho da auditoria independente a mesma deverá emitir um relatório de recomendações, pontuando as áreas cujos controles internos não se demonstram eficientes e não têm contribuído com a entidade na operacionalização de suas atividades e/ou as têm colocado sob riscos.

O trabalho de auditoria visa primordialmente a verificação da eficácia da aplicação dos controles internos. Erros, fraudes e imperfeições podem num primeiro momento ser ou não detectados, mas a sua adoção constante e/ou periódica, com certeza contribuirá com a eliminação ou redução de qualquer ação diversa da atividade fim de qualquer entidade.

3 – CONCLUSÃO

Entende-se que serviços sociais sempre existiram desde os primórdios das civilizações e que a sua evolução acompanhou as transformações sociais até o momento em que se colocou em evidência. Tudo neste mundo cresce e um dia mostra a sua “cara” e, as ações denominadas “Terceiro Setor” não poderiam ser diferentes. Portanto, assim como a sociedade vem desenvolvendo mecanismos para lidar com os fatos que afetam política, social e economicamente as relações humanas, podemos buscar mecanismos para aprimorar e aperfeiçoar a atuação deste segmento que “abocanha” recursos consideráveis da sociedade.

O TS é a colaboração da sociedade com ela mesma, pois a ausência de eficiência do setor público contribuiu para que o potencial dos indivíduos da nação fossem maximizados e, transformados em serviços sociais. Mas o TS também não deve tomar o mesmo rumo do Setor Público que arrecada mal e gasta mal e ainda transfere seus custos a terceiros com o constante aumento da carga tributária. Este geralmente é administrado por uma composição de indivíduos que trocam favores e benesses entre si, e são considerados “politicamente corretos”.

É necessário que as entidades do TS invistam em auditoria interna e externa, visando melhorias em seus controles internos, obtenham assessorias profissionais para suas áreas administrativa, financeira e estratégica. Também podem e devem adotar as mesmas regras aplicadas na iniciativa privada para “expurgar” de seus quadros quem não coopera com os seus objetos sociais específicos. O fato de haver impedimentos legais para remuneração de diretores (sócios fundadores, cooperadores, voluntários) não o há para pessoas que se qualificaram profissionalmente como, por exemplo, um administrador, um fisioterapeuta, um assistente social, e até mesmo o serviço de auditoria que, sem dúvida contribuirá para o seu aperfeiçoamento.

Ainda há muitos fatos que nos chamam a atenção no TS, como a sucessão de diretores, a substituição de sócios fundadores, a extinção de instituições e transferência de seu patrimônio a outras entidades que possivelmente possam vir a assumir suas atividades, e o que elas construíram e legaram à cultura, política e economia de nossa nação.

4 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Assuero Silas. **Instituições sem Fins Lucrativos**. Boletim Especial Mapa Etécnico Fiscal. Belo Horizonte, nº 12, p. 435-450, dezembro/2004.

ARAÚJO, Osório Cavalcanti. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. 1 ed. - 3.reimpr. - São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Constituição (1988), Constituição Federativa do Brasil, 1988. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988

BRASIL. Lei Complementar 9.718 de 27 de novembro de 1998 - Dispõe sobre alteração de leis tributárias e outras providências.

BRASIL. Lei Complementar 104 de 10 janeiro de 2001, altera dispositivos da Lei 5.172 CTN disponível em www.jusbrasil.com.br/legislação

BRASIL. Lei Federal 9.790, 23 de março de 1999 – OSCIP

BRASIL. Lei 12.101 de 27 de novembro de 2009 define as regras gerais para a certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de suas contribuições para a seguridade social.

BRASIL. Lei Federal nº 91 de 28 de agosto de 1935 – Dispõe sobre as regras na qual uma entidade é declarada de utilidade pública – disponível em www.jusbrasil.com.br/legislação

BRASIL. Lei Federal nº 9.532, 10/12/1997 – Dispõe sobre alteração de leis tributárias e outras providências.

BRASIL. Lei Federal 8212 de 24/07/1991 – Dispõe sobre a organização da seguridade social.

BRASIL. Decreto federal 752 de 16 de fevereiro de 1993 – Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos.

BRASIL. Decreto 7.237 de 20 de julho de 2010 que regulamenta a Lei 12.101/09.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Previdência Social Nº 03 de 14 de julho de 2005. Dispõe Organização e arrecadação de previdência social.

Código Civil brasileiro, art. 44 da Lei 10.406, 10/01/02

Código Tributário Nacional, Lei 5.172 de 27 de outubro de 1966 – Dispõe sobre o sistema tributário Nacional – disponível em <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao>.

CFC. Resolução 1121 de 28 de março 2008, aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

CFC. Resolução 986 de 21 de novembro de 2003. Aprova a NBC T 12 - Da Auditoria Interna.

CFC. Resolução 1267 de 10 de dezembro de 2009. Aprovou a NBC PA 02 – Independência dos trabalhos de auditoria.

CFC. Resolução 821/97 de 17 de novembro de 1997 que aprovou a NBC P1 – Normas Profissionais do Auditor Independente.

CFC. NBC-TA 200 de 03 de dezembro 2009. Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

CFC. Resolução 1212 de 03 de dezembro de 2009. Aprova a NBC TA 315, Identificação e avaliação de riscos e distorções relevantes.

CFC. Resolução 1.217 de 27 de novembro de 2009 que aprovou a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria.

CFC. Resolução 1221 de 04 de dezembro de 2009 Aprova a NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos.

CFC. Resolução 1328 de 18 de março de 2011. Dispõe sobre a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade

CRC. Resolução 1206 de 03 de dezembro de 2009. Aprovou a NBT TA 230 – Documentação de Auditoria.

CRC. Resolução 1211 de 27 de novembro de 2009, Aprovou a NBT TA 300 – Planejamento da Auditoria e Demonstrações Contábeis.

CVM. Deliberação 539 de 14 março 2008 Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

HUDSON, Mike. **Administrando organizações do terceiro setor.** São Paulo: Makron Books, 1999.

IBGE – Diretoria de Pesquisa, Cadastro Central de Empresas; 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 24. ed, São Paulo. Editora Malheiros Editores, 2004.

Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, Ed. CFC, Brasília, 2008/2009.

MARTINS, Sergio Pinto. **Instituições de Direito Público e Privado.** 5. ed, São Paulo Editora: Atlas, 2005.

LINS, Luis dos Santos. Auditoria – **Uma abordagem Prática com ênfase na Auditoria Externa.** 1. Ed. São Paulo. Editora Atlas, 2011.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social.** 7ª ed. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2010.

PADOVEZE, Clovis Luiz. **Controladoria Estratégica e Operacional.** 1. ed. São Paulo. Pioneira Thomson Learning, 2003.

PEREZ JUNIOR, José Hernandes. **Auditoria das demonstrações contábeis.** 4. ed. São Paulo. Editora Atlas, 2010.

Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, 139, p. 33-43. Jan/Fev 2003.

Fontes Consultadas na Internet

Sindicato Nacional dos Aposentados. Institucional. SP. São Paulo. Disponível em: www.sindicatodosaposentados.org.br. Acesso em: 08 out. 2011.

Caixa de Assistência dos Funcionários do Banco do Brasil. Institucional. Minas Gerais: Disponível em: www.cassi.com.br. Acesso em: 29 set. 2011.

Instituto Airton Senna. Institucional. SP. São Paulo. Disponível em: www.senna.globo.com/institutoayrtonsenna. Acesso em: 25 ago. 2011.

Fundação Gol de Letra. Institucional. SP. São Paulo. Disponível em: www.goldeletra.org.br. Acesso em: 14 set. 2011.

Fundação Roberto Marinho. Institucional. RJ. Rio de Janeiro. Disponível em: www.frm.org.br. Acesso em: 29 ago. 2011.

Fundação Getúlio Vargas. Institucional. RJ. Rio de Janeiro. Disponível em: <http://Portal.fgv.br/>. Acesso em: 15 set. 2011.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Convênios, consórcios administrativos, ajustes e outros instrumentos congêneres. Jus Navigandi, Teresina, ano 2, n. 20, 12 out. 1997 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/456>>. Acesso em: 22 abr. 2012.

Ong Viva Rio. Institucional. RJ. Rio de Janeiro. Disponível em: www.vivario.org.br. Acesso em: 17 ago. 2011.

Visão Mundial. Institucional. Disponível em: www.visaomundial.org.br. Acesso em: 14 jul. 2011.

Unicef. Institucional. DF. Brasília. Disponível em: www.unicef.org.br. Acesso em: 16 jul. 2011.

Greenpeace. Institucional. Disponível em: www.greenpeace.org.br. Acesso em: 23 ago. 2011.

Entrevista:

Fonseca, Ricardo Amaral. CRCMG 71.041, sócio Auditor da Serra, Castro e Nirdo Auditores Independentes – CRCMG 190.