



UNIVERSIDADE
ESTADUAL DE LONDRINA

ALEXANDRE CORRÊA DOS SANTOS

**UM ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DA AUDITORIA
EXTERNA COMO TÉCNICA CONTÁBIL DE PREVENÇÃO E
DESCOBERTA DE FRAUDES NAS ENTIDADES SEM FINS
LUCRATIVOS (TERCEIRO SETOR)**

Londrina

2008

ALEXANDRE CORRÊA DOS SANTOS

**UM ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DA AUDITORIA
EXTERNA COMO TÉCNICA CONTÁBIL DE PREVENÇÃO E
DESCOBERTA DE FRAUDES NAS ENTIDADES SEM FINS
LUCRATIVOS (TERCEIRO SETOR)**

Artigo apresentado ao Curso de Pós-Graduação em Perícia Contábil e Auditoria, da Universidade Estadual de Londrina, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Perícia Contábil e Auditoria.

Orientador: Prof. Ms. Pedro Toshimitsu Shime

Londrina

2008

A minha família que me apóia em meus empreendimentos educacionais, com sua paciência e esperança.

AGRADECIMENTOS

A Deus que me concede sabedoria e saúde para empreender a cada dia um novo desafio em minha vida.

Ao Prof. Ms. Orientador Pedro Toshimitsu Shime, que com zelo e dedicação contribuiu para o meu desenvolvimento profissional e humano.

Aos professores e colegas de Curso, que juntos trilhamos uma etapa importante em nossas vidas.

“Se os homens são puros, as leis são desnecessárias; se os homens são corruptos, as leis são inúteis”.

Thomas Jefferson

SANTOS, Alexandre C. **Um estudo sobre a aplicação da Auditoria Externa como técnica contábil de prevenção e descoberta de fraudes nas entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 2008. Artigo (Pós-Graduação em Perícia e Auditoria Contábil) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina. 2008.

RESUMO

O presente artigo objetiva analisar qualitativamente a aplicação da auditoria externa como técnica contábil de prevenção e descoberta de fraudes nas entidades sem fins lucrativos – terceiro setor e demonstrar outros aspectos positivos decorrentes de sua utilização no universo das mesmas. Para alcançar os objetivos deste trabalho foi utilizada a metodologia de pesquisa bibliográfica, cujos resultados foram prospectados de pesquisas já realizadas por outras entidades como o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) em trabalho intitulado “As Fundações Privadas e as Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2002” e através da revisão bibliográfica de trabalhos de outros autores. Este estudo permite conhecer alguns aspectos positivos da aplicação da auditoria externa nas entidades do terceiro setor e evidenciar a importância da auditoria externa como meio de prevenção e descoberta de fraudes.

Palavras-chave: terceiro setor, sem fins lucrativos, auditoria externa

Santos, Alexandre C. **A study about the application of external audit as technical accounting for prevention and detection of frauds in the non-profit entities (Third Sector)**. 2008. Article (Post-graduation in Investigation and Audit Accounting) - State University of Londrina, Londrina. 2008.

ABSTRACT

The present paper aims qualitatively analyzing the application of external audit as technical accounting for prevention and detection of frauds in the non-profit entities - third sector and to demonstrate other positive aspects arising from its use in the same universe. To achieve the objectives of this work was used the methodology of literature research, the results of which were based of research already carried out by other entities such as the IBGE (Brazilian Institute of Geography and Statistics) in the paper titled "The Foundations Private and non-profit associations in the Brazil 2002" and through literature review of works by other authors. This study provides information about some positive aspects of the implementation of external audit in the third sector and to highlight the importance of the external audit as a means of prevention and detection of fraud.

Keywords: third sector, non-profit, external audit

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Evolução da Auditoria.....	11
Tabela 2	Entidades Privadas sem Fins Lucrativos, em números absolutos e variação percentual – Brasil – 1996/2002.....	14
Tabela 3	Distribuição das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos e do pessoal ocupado assalariado, segundo porte – Brasil – 2002.....	15

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	10
2.1 A AUDITORIA EXTERNA E SUA APLICAÇÃO NO TERCEIRO SETOR.....	10
2.2 ASPECTOS HISTÓRICOS DO TERCEIRO SETOR.....	13
2.3 O CONTROLE EXTERNO DA PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.....	15
2.4 OUTROS BENEFÍCIOS DECORRENTES DA APLICAÇÃO DA AUDITORIA EXTERNA NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.....	18
2.5 O SISTEMA DE CONTABILIDADE POR FUNDOS COMO ALTERNATIVA PARA MINIMIZAR OS RISCOS DE FRAUDES.....	21
3 RESULTADOS.....	23
REFERÊNCIAS.....	24

1 INTRODUÇÃO

As entidades do terceiro setor, segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), denominado “As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2002”, aumentaram significativamente sua participação no cenário econômico nacional, fato representado principalmente pelo crescimento de 136,2% no número de entidades no período de 1996 a 2002 e pelo expressivo número de geração de empregos. No entanto, o crescimento dessas entidades não respaldado pela consolidação das normativas legais pertinentes e a ineficiência dos mecanismos públicos de fiscalização da aplicação de recursos sociais pelas entidades sem fins lucrativos – terceiro setor, culminou infelizmente num ambiente propício para a realização de fraudes e desvios de verbas públicas, que na maioria das vezes, resulta em prejuízos à sociedade.

Objetivando encontrar meios mais eficientes de controle da aplicação de verbas sociais pelas entidades do terceiro setor, busca-se através desta pesquisa analisar qualitativamente a aplicação da auditoria externa como técnica contábil eficaz na prevenção e descoberta de fraudes nas entidades sem fins lucrativos - terceiro setor e demonstrar outros aspectos positivos decorrentes de sua aplicação no ambiente das mesmas.

Para alcançar os objetivos propostos utilizou-se a metodologia de pesquisa bibliográfica, onde através de análise de referências teóricas e revisão da literatura buscou-se fundamentar as considerações finais deste estudo.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 A Auditoria Externa e sua Aplicação no Terceiro Setor

A fim de alcançar os objetivos deste trabalho, primeiramente é necessário entender alguns conceitos e os aspectos históricos da auditoria externa, para posteriormente analisar a aplicabilidade e sua eficácia no campo do terceiro setor.

A Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados. (SÁ, 2002, p. 25)

Historicamente o surgimento da auditoria não teve um marco específico, no entanto, vários acontecimentos da história das civilizações mostram fatos que evidenciam sua utilização ou pelo menos a de seus fundamentos.

Existem provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros realizadas entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano e que datam de mais de 4.500 anos antes de Cristo, ainda segundo Lopes, nas cartas de Trajano (97-117 d.C.) escritas por Plínio (61-112 d.C.), o jovem, relatam práticas de auditoria realizadas nas províncias romanas. (SÁ, 2002, p. 21)

O grande desenvolvimento da auditoria iniciou-se de maneira organizada na idade média, onde em diversos países da Europa surgiram associações de profissionais da área de auditoria. Neste período foram criados os Conselhos Londrinos, em 1310, o Tribunal de Contas, em 1640, o Colégio dei Raxonati em 1581, na cidade de Veneza e a academia dei Ragionieri, em 1658 nas cidades de Milão e Bolonha. A partir de então diversos Institutos e Organizações surgiram nos Estados Unidos da América (EUA) e países europeus, fortalecendo a imagem desse grupo de profissionais e valorizando as técnicas de auditoria como

meio de prova sobre o conteúdo dos relatórios financeiros das empresas. Attie (1998), elencou os principais fatos históricos que marcaram a evolução da auditoria conforme tabela:

Tabela 1 – Evolução da Auditoria

Datas	Fatos
?	Desconhecida a data de início da atividade de auditoria
1314	Criação do cargo de auditor do Tesouro da Inglaterra.
1559	Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizabeth I.
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (Institute of Chartered Accountants in England na Wales), na Inglaterra.
1886	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA), nos Estados Unidos.
1894	Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos.
1934	Criação do Security and Exchange Commission (SEC), nos Estados Unidos.

Fonte: Attie (1998, p. 28)

A criação do Security and Exchange Commission (SEC), em 1934 foi o grande marco que caracterizou a importância da profissão do auditor, devido às empresas que tivessem operações em bolsas de valores serem obrigadas a utilizarem-se de serviços de auditoria para dar credibilidade e transparências às suas demonstrações financeiras.

No Brasil, o surgimento da atividade de auditoria externa está intimamente ligada com a vinda de empresas inglesas de auditoria independente que vieram com a missão de auditar as demonstrações contábeis de companhias ferroviárias cujos negócios já se multiplicavam. A primeira empresa inglesa estabelecida no País remonta a 1858, época em que foi inaugurado no Nordeste, a segunda estrada de ferro do Brasil, a Recife and São Francisco Railway Company.

Quanto ao efetivo exercício da atividade de Contador como profissional Liberal, na qual se incluía a função do auditor independente, pouca coisa existia no Brasil antes de 1931, a não ser os escritórios estrangeiros de auditores, todos de origem inglesa. (FRANCO e MARRA, 2001, p.45)

O marco legal pioneiro brasileiro que mencionou os termos auditoria e o profissional auditor no Brasil foi a Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, que instituiu o mercado de capitais.

Art. 50. Os fundos em condomínio de títulos ou valores mobiliários poderão converter-se em sociedades anônimas de capital autorizado, a que se refere à Seção VIII, ficando isentos de encargos fiscais os atos relativos à transformação.

§ 3º Será obrigatória aos fundos em condomínio a auditoria realizada por auditor independente, registrado no Banco Central.

A partir da Lei 4.728/65 diversas normas foram emanadas de órgãos estatais e privadas, o que contribuiu significativamente para a consolidação e extensão dos trabalhos de auditoria externa no Brasil, culminando com as Leis 6.385 de 07/12/1976 e a Lei 6.404/76 que instituíram respectivamente o órgão fiscalizador da atividade de auditoria externa no Brasil para as companhias abertas com a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o estabelecimento da obrigatoriedade da auditoria externa para as companhias abertas.

Esta breve introdução histórica analisada evidencia que o objeto principal da auditoria externa não é o da prevenção ou descoberta de fraudes e sim o da emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis das empresas. No entanto, suas técnicas permitem por vezes levar a descobertas de mecanismos fraudulentos, o que reforça a posição de alguns autores sobre a extensão de seus objetivos.

Lopez (apud SÁ. 1998, p.29), assim interpreta,

A auditoria tem objetos básicos e secundários. Os primeiros seriam os da opinião da fidedignidade das demonstrações contábeis e até extracontábeis, e o segundo, relativo a matérias como, os das descoberta de erros e fraudes, informações sobre o controle interno, assistência econômico-financeira e outras.

Para Franco e Marra (2001, p. 31),

Embora a auditoria não se destine especificamente à descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticadas por administradores ou funcionários, ela freqüentemente apura tais fatos, através dos procedimentos que lhe são próprios.

2.2 Aspectos Históricos do Terceiro Setor

Genericamente o termo terceiro setor reúne uma série de entidades sem fins lucrativos, na qual se enquadram entidades de interesse público social e entidades voltadas para a proteção e representação de grupos específicos, este trabalho não irá adentrar nos meandros jurídicos de sua conceituação, o objetivo é aprofundar nos aspectos que caracterizam a importância da auditoria externa como ferramenta de prevenção e descoberta de fraudes nas entidades deste campo.

No Brasil, a origem das organizações do terceiro setor está nos movimentos sociais e políticos de esquerda (FISCHER & FALCONER, 1998), os quais surgiram, em grande parte, como meio de resistência ao regime militar.

Diversas são as definições para o terceiro setor, sendo a que vem aceitando uma mesma linha a de Fernandes (1994, p. 127) que já demonstrava em suas idéias o ambiente de poucos controles formais nessas entidades,

[...] um conjunto de iniciativas particulares com um sentido público. Enquanto a noção de uma ‘sociedade civil’ coloca-nos numa posição complementar e sistêmica ao Estado, a idéia de um ‘terceiro setor’ orienta a reflexão em outras direções, sem fronteiras definidas [...] Muitos não estão sequer registrados em qualquer instância jurídica. Trabalham à margem dos controles formais. Outros têm registro institucional, mas não distinguem entre os serviços com a clareza analítica que se espera das agências civis.

O marco legal que trata de entidades privadas de interesse público no Brasil é a Lei nº 91 de 1935, que dispõe sobre o Título de Utilidade Pública, no entanto o Código Civil de 1916, já se referia a “as sociedades civis, religiosas, pias,

morais, científicas e literárias, as associações de utilidade pública e as fundações”, antes de 1916, durante quase quatro séculos a Igreja Católica apoiada pelo Estado, foi o principal agente no papel da prestação de serviços sociais, através principalmente das Santas Casas de Misericórdia, Pastorais e outros movimentos ligados a Ela, somente a partir dos anos 30, no governo de Getúlio Vargas, começaram a ser destinados recursos públicos a outras instituições como hospitais, escolas e aplicação em obras sociais, porém, caracterizava-se mais uma faceta política a qualquer mudança na ordem social, haja visto que essas instituições não tinham qualquer papel estratégico em políticas fiscais e legais criados pelo Estado, fato que perdurou por várias décadas, especialmente, durante a estagnação social vivida no período de ditadura militar.

A história e o desenvolvimento do terceiro setor no Brasil foram marcados por fatores políticos que interferiram significativamente em sua identidade e seu arcabouço legal, tendo sido excluído por longo período do rol dos assuntos de interesse público, em consequência, nos dias atuais este setor para muitos é desconhecido, sendo freqüentemente associado a práticas de filantropia religiosa, o que distorce o seu papel potencial como gerador de empregos e impulsionador da economia nacional, ainda, quando não é confundido com o conceito econômico do setor terciário, ou seja, setor de serviços. Um estudo elaborado em 2002 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), denominado “As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2002”, revelou a grandeza que este setor representa atualmente na economia brasileira, sendo que dentre suas conclusões merece destaque os dados que refletem o seu crescimento, resultando entre os anos de 1996 a 2002 na criação de 288.368 novas entidades, que representam um salto percentual de 136,2%, conforme tabela abaixo:

Tabela 2: Entidades Privadas sem Fins Lucrativos, em números absolutos e variação percentual – Brasil – 1996/2002

Entidades Privadas sem Fins Lucrativos	Absoluto		Variação percentual %
	1996	2002	
Total	211787	500155	136,2
Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos	107332	275895	157,0
Outras entidades privadas sem fins lucrativos	104455	224260	114,7

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Cadastro Central de Empresas 1996/2002

Outro aspecto relevante do estudo é o que mostra a geração de empregos, o terceiro setor empregava em 2002 ao total 1.541.290 pessoas, representadas na tabela abaixo de acordo com o porte das entidades:

Tabela 3: Distribuição das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos e do pessoal ocupado assalariado, segundo porte – Brasil - 2002

Porte (faixas de pessoal ocupado assalariado)	Distribuição			
	Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos		Pessoal ocupado assalariado	
	Absoluta	Relativa (%)	Absoluta	Relativa (%)
Total	275 895	100,00	1 541 290	100,00
0	212 165	76,90	-	-
De 1 a 2	25 825	9,36	34 704	2,25
De 3 a 4	9 241	3,35	31 521	2,05
De 5 a 9	9 782	3,55	64 805	4,20
De 10 a 49	13 774	4,99	293 938	19,07
De 50 a 99	2 495	0,90	173 243	11,24
De 100 a 499	2 198	0,80	441 406	28,64
500 e mais	415	0,15	501 673	32,55

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Cadastro Central de Empresas 2002.

2.3 O Controle Externo da Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor

O crescimento acelerado do terceiro setor nas últimas décadas trouxe também fatores negativos, um deles foi a não criação oportuna de mecanismos de controle eficientes que evidenciassem a aplicação de recursos sociais, o que impossibilitou o conhecimento preciso dos resultados obtidos e impulsionou a utilização dessas entidades como meio facilitador de obtenção de recursos públicos para utilização em fins privados ilícitos. Historicamente pouco se fez para estruturar mecanismos legais e fiscais aptos a amparar e viabilizar o crescimento organizado neste setor.

Algumas entidades normativas procuraram estudar e criar dispositivos legais para regulamentar a atividade de alguns grupos de entidades, o

Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabeleceu diretrizes para uniformizar os procedimentos contábeis para as instituições sem fins lucrativos editando as seguintes normas:

NBC T 10.4 – Fundações (Resolução CFC nº 837/99, de 22 de fevereiro de 1999);

NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe (Resolução CFC nº 838/99, de 22 de fevereiro de 1999);

NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros (Resolução CFC nº 877/00, de 18 de abril de 2000).

NBC T 19.4 – Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais (Resolução CFC 1026/2005, de 15 de abril de 2005).

Outras evoluções legais também ocorreram no intuito de fiscalizar a aplicação de recursos públicos destinados a entidades de interesse social, através de contratos e subvenções. O Decreto nº. 2536, de 6 de abril de 1998 do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), com redação alterada pelo Decreto 3.504, de 13 de Junho de 2000 e atualizações promovidas pela Resolução CNAS/MDSCF nº 47, de 15 de Março de 2007, traz os valores da receita bruta auferida por entidades que requeiram a concessão ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), referentes ao exercício de 2006 e a exigência de auditoria externa por auditores independentes, os valores são:

I - Será exigida auditoria por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários - CVM, quando a receita bruta auferida pela entidade for superior a R\$ 4.638.675,08 (quatro milhões, seiscentos e trinta e oito mil, seiscentos e setenta e cinco reais e oito centavos);

II - Será exigida auditoria por auditores legalmente habilitados no Conselho Regional de Contabilidade, quando a receita bruta auferida pela entidade for superior a R\$ 2.319.337,54 (dois milhões, trezentos e dezenove mil, trezentos e trinta e sete reais e cinqüenta e quatro centavos) e inferior a R\$ 4.638.675,08 (quatro milhões, seiscentos e trinta e oito mil, seiscentos e setenta e cinco reais e oito centavos);

III - Estão desobrigadas da auditoria as entidades que tenham auferido receita bruta igual ou inferior a R\$ 2.319.337,53 (dois milhões, trezentos e dezenove mil, trezentos e trinta e sete reais e cinqüenta e três centavos).

No ano seguinte o Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999, que regulamentou a Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999, trouxe em seu artigo 19:

Art. 19. 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 art. 4º. da Lei nº 9.790, de 1999, nos casos em que o montante de recursos for maior ou igual a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais).

Com a vigência dos Decretos 2.536/1998 e 3.100/1999, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP's) e as entidades portadoras do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), respectivamente, passaram a ser obrigadas a ter suas demonstrações contábeis auditadas por empresas de auditoria ou auditores independentes, formalizando a atuação e reconhecendo a aplicação das técnicas de auditoria externa como meio de controle da aplicação de recursos sociais pelas entidades pertinentes.

Ressalta-se que algumas das determinações das normas acima citadas sobre auditoria externa no terceiro setor já haviam sido defendidas por OLAK (1996), cuja obrigatoriedade era exigida nas situações em que:

- a) os recursos originaram-se de órgãos governamentais, quer de nível federal, estadual ou municipal;
- b) os recursos originaram-se de organismos internacionais;
- c) as receitas anuais forem iguais ou superiores a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;
- d) o ativo total da entidade for igual ou superior a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;
- e) a organização for uma entidade sindical;
- f) a entidade ou a pessoa que contribui com valores significativos assim o exigir.

Sabe-se que o poder público devido aos entraves burocráticos é ineficiente no seu papel de fiscalizar a aplicação de recursos sociais, aqui observa-se fato que merece atenção, no qual o governo federal autorizou através da Lei 9.790/99, a chamada Lei das OSCIP's à utilização de parte do valor recebido no

Termo de Parceria para pagamento dos serviços de auditoria externa. Esta norma representou boa vontade do governo federal em “terceirizar” a fiscalização da aplicação de recursos obtidos por termos de parceria firmados com as entidades de interesse social, ratificando também o papel de responsabilidade social que é atribuído aos auditores externos em seus trabalhos em entidades do terceiro setor.

A Lei 9.790/99 é um marco e o alicerce de uma construção normativa cujo produto final resultará em grandes benefícios para a sociedade, criando precedentes que poderão refletir no futuro na descentralização da fiscalização de algumas áreas críticas do governo, como educação e saúde; este ocorrido sem precedentes contribuiu para a valorização do profissional de auditoria que até então era pouco solicitado para trabalhos no ambiente das entidades sem finalidade de lucros, com exceção nos serviços para entidades de maior porte que recebem fundos de organizações internacionais, das quais se exige maior detalhamento na prestação de contas.

Assim, a auditoria externa respaldada nas normativas legais e aplicada periodicamente, condiciona os dirigentes e colaboradores das entidades a realizarem práticas lícitas e elaborarem prestações de contas fiéis ao volume de recursos movimentados.

2.4 Outros Benefícios decorrentes da Aplicação da Auditoria Externa nas Entidades do Terceiro Setor

O parecer sobre as demonstrações contábeis que a auditoria externa oferece às entidades do terceiro setor, desdobra-se em outros benefícios que, se aproveitados, podem contribuir relevantemente no processo de fortalecimento da missão da entidade e seu relacionamento junto à sociedade em que atua, dentre os potenciais benefícios destaca-se:

- **Transparência Pública (Accountability):** Através de emissão de parecer independente com base nos princípios fundamentais de contabilidade e normas de auditoria emitidas pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

(IBRACON), os relatórios contábeis dessas entidades ganham em credibilidade e são o reflexo fiel da aplicação de fundos sociais, especialmente, quando assinados por empresa de auditoria ou auditor independente renomados em sua área de atuação.

- **Acesso a recursos financeiros:** A sociedade brasileira é solidária com as causas sociais, porém, seguidos escândalos envolvendo Organizações não Governamentais (ONG's) e membros do poder público acabam por diminuir a confiança em projetos sociais e nas entidades envolvidas. O certificado emitido por auditores independentes é um atestado à sociedade de que a entidade é responsável pela administração de recursos sociais públicos e privados recebidos, portanto, esse certificado “Parecer da Auditoria” pode e deve ser utilizado como prova de comprovação da idoneidade da entidade.

- **Incentivo ao voluntariado:** Se no campo das empresas privadas onde os funcionários são remunerados pelo seu trabalho e recebem diversos benefícios materiais pelo seu desempenho, é difícil manter a motivação de um indivíduo ou grupo, imagine no terceiro setor, onde os voluntários muitas vezes trabalham pelo prazer de ver a transformação em outro ser humano, ou seja, pelo bem prestado gratuitamente à sociedade. Assim é certo que entidades que prezam o respeito às normativas legais, estatutárias e a sua própria missão, acabam por atrair voluntários que se identificam com seus valores. A auditoria externa analisa e avalia se a entidade possui eficiente modelo de controle interno, e se este é respeitado por seus membros em conformidade com seus objetivos estatutários, resguardando a manutenção da prática da filosofia social da entidade.

- **Melhoria nas práticas contábeis e de gestão:** Os auditores externos trabalham em harmonia e coerência com os auditores e gestores internos das entidades, estes devem colaborar prestando informações e fornecendo relatórios de controles internos e gerenciais utilizados no dia a dia. O trabalho de auditoria externa eficaz culmina em relatório de recomendações que propõe a administração da entidade mudanças que podem ser de ordem contábil, administrativa e de gestão, a disposição da entidade auditada em acatar essas recomendações pode contribuir efetivamente para a eficiência nas práticas de controle e gestão adotadas.

Contudo, é relevante saber se as empresas de auditoria externa estão preparadas para atender e contribuir com o terceiro setor. Nas últimas décadas a auditoria externa tornou-se o mercado das grandes corporações, atualmente, juntas, as chamadas “Big Four” dominam o mercado mundial representando para a mídia o “cúmulo da incontestabilidade”, porém, algumas surpresas nos provaram o contrário, como no caso “ENRON”, que calou e deixou perplexo os mais experts analistas mundiais.

Em pesquisa realizada pela empresa KPMG Auditores Independentes, denominada “Auditoria no Terceiro Setor - Percepções e Resultados da Pesquisa 2006”, cujo enfoque foi a percepção dos pesquisados sobre a importância da auditoria externa no terceiro setor, verificou-se entre essas entidades pesquisadas baixo índice de percepção de melhoria com relação ao aumento do volume de captação de recursos e índice mediano na melhoria da imagem da entidade, isto implica dizer que os gestores dessas entidades ainda não despertaram para o potencial proveito que poderão fazer junto ao seu público de seus relatórios de auditoria, por outro lado as empresas de auditoria para se solidificarem nesse nicho precisam ajudar as entidades a potencializar seus empreendimentos, afinal, responsabilidade social deve ser uma cadeia de relacionamentos produtivos para todos os envolvidos, e infelizmente percebe-se com certa facilidade que as grandes corporações de auditoria ainda são essencialmente burocráticas e mercantilistas. Outro ponto que merece atenção é que as entidades

do terceiro setor se relacionam com maior freqüência com os prestadores de serviços de consultoria, especialmente no campo de captação de recursos o que abre oportunidade para as empresas de auditoria oferecerem também outros tipos de serviços que mostrem resultados financeiros imediatos para essas entidades.

Atualmente há no mercado algumas empresas de auditoria, cujo propósito é prestar serviços exclusivamente para o terceiro setor, como é o caso da “SABE Auditores Associados” e a “Audisa Auditoria para o Terceiro Setor”.

2.5 O Sistema de Contabilidade por Fundos como alternativa para minimizar os Riscos de Fraudes

As entidades do terceiro setor em sua grande maioria não utilizam sistema de informação contábil adequado ao seu modelo de prestação de contas, o que não favorece a agilização e transparência nos dados informados ao governo e sociedade, em geral emitem seus relatórios nos moldes das demonstrações contábeis das empresas privadas previsto no art. 176 da Lei das Sociedades por Ações, Lei 6.404/76.

Para Ludícibus (1995, p.26),

O objetivo principal da contabilidade e dos relatórios dela emanados é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança. Isto exige um conhecimento do modelo decisório do usuário e, de forma mais simples, é preciso perguntar ao mesmo qual a informação que julga relevante ou as metas que deseja maximizar, a fim de delinear o conjunto de informações pertinentes. Embora um conjunto básico de informações financeiras consubstanciadas nos relatórios periódicos deva satisfazer às necessidades básicas de um bom número de usuários, a contabilidade ainda deve ter flexibilidade para fornecer conjuntos diferenciados para usuários ou decisões especiais [...].

Na citação acima, o ilustre Sérgio de Ludícibus à luz de seu referencial teórico foi esclarecedor em sua opinião, notadamente, quando comenta que o objetivo da contabilidade e de seus relatórios é fornecer informação relevante que favoreça para cada usuário a tomada de decisões e a realização de julgamentos

com segurança, neste âmbito a auditoria externa quando encontra nas entidades auditadas modelo de sistema de informação contábil estruturado e consistente tem seu trabalho facilitado, reduzindo o volume de testes e aumentando o grau de segurança necessário à emissão de parecer.

Fipecafi; Arthur Andersen (1991, p. 84), já sugerira alguns modelos de sistema contábil para as entidades sem fins lucrativos, sendo:

Nas demonstrações financeiras desse tipo de entidade devem ser indicados de forma clara os recursos que estão sujeitos a restrições por parte do doador, bem como aqueles que não estão. Isto pode ser feito pela segregação dos ativos restritos e/ou pela consignação dos valores dos fundos restritos como passivos, ou, alternativamente, através da apresentação da contabilização por verbas/fundos.

A contabilidade por verbas/fundos surge como um modelo eficaz, aliado das entidades, favorecendo a transparência na aplicação de recursos sociais, a prestação de contas à sociedade e o fortalecimento da missão da entidade, principalmente, se as demonstrações contábeis forem publicadas. Assim se faz necessário entender o conceito de Fundos, para Summers, (apud OLAK, 1991. p. 58),

“Um fundo – a unidade básica da Contabilidade por Fundos – é um conjunto de recursos comprometidos para propósitos específicos. Para fins contábeis, um Fundo é uma entidade muito semelhante a uma empresa e pode ter contas registrando caixa e outros recursos financeiros, bem como dívidas e patrimônio líquido”.

Ainda sobre o assunto, para o Canadian Institute of Chartered Accountants (1992, item 102, letra c), o fundo,

Compreende um conjunto de procedimentos contábeis sob um balancete próprio de contas para cada fundo instituído por ação legal, contratual ou voluntária de uma organização. Os elementos de cada fundo podem incluir ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas. A Contabilidade por Fundos envolve procedimentos segregados de contabilização, embora não necessariamente segregação física de recursos.

A segregação imposta pelo modelo por fundos oferece aos trabalhos de auditoria externa uma imagem objetiva do registro e movimentação dos recursos, pois os mesmos são evidenciados separadamente segundo os fundos específicos, tornando-se um modelo que contribui para a descoberta de eventuais fraudes. A título sugestivo as entidades poderiam arquivar a documentação de registro dos fatos contábeis separados também por fundos específicos, assim quando dos trabalhos de auditoria externa, os documentos objeto de análises, seriam facilmente levantados. O que poderia favorecer a negociação dos honorários de auditoria, em função do menor número de horas despendidas nos trabalhos.

3 RESULTADOS

Através da análise deste estudo, considerando-se o ambiente de restrito controle externo sobre a aplicação de recursos sociais pelas entidades do terceiro setor e considerando-se outros aspectos como o baixo nível de profissionalização dos gestores na maioria dessas entidades, revela-se que auditoria externa é uma técnica contábil que, se conjugada a outros meios de controle interno nas entidades resulta em melhorias de nível contábil e operacional, podendo ainda ser aplicada como técnica de prevenção e descoberta de fraudes.

O estudo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), revela que o terceiro setor é um campo promissor de atuação, especialmente, quando considerado o índice crescente do número dessas entidades, o que certamente demandará profissionalização e terceirização de trabalhos como: prestação de contas, assessoria tributária, auditoria externa, assessoria de captação de recursos e outros que exijam especialização.

Finalmente, cabe às empresas interessadas em firmar parcerias com entidades do terceiro setor revestirem-se de sólido modelo de gestão socialmente responsável, pois no futuro, normas de responsabilidade social como a ISO 26000, criarão uma cadeia de relacionamentos que demandarão empresas responsáveis pelo bem estar social e ambiental, sobretudo, dotadas de políticas permanentes e com resultados sociais mensuráveis.

REFERÊNCIAS

ANDERSEN, Arthur; Fipecafi. **Normas e Práticas Contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1991.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS. **Exposure Draft Non-Profit Organization**. January, 1992.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social**. 2. ed. Brasília: CFC, 2004.

FERNANDES, Rubem César. **Privado Porém Público: o Terceiro Setor na América Latina**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

FISCHER, R.M.; FALCONER, A. **Desafios da parceria governo e terceiro setor**. Revista de Administração, Universidade de São Paulo v.33, n.1, jan/mar 1998, pp.12-19.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil - 2002**. Disponível em: <<http://www.ibge.com.br/home/estatistica/economia/fasfil/default.shtm>>. Acesso em: 17 fev. 2008.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

KPMG. **Auditoria no Terceiro Setor: Percepções e Resultados da Pesquisa 2006**. 2006. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/audit/terceiro_setor_Auditoria_no_Terceiro_Setor.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2008.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de Entidades sem Fins Lucrativos não Governamentais**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996. p.103.

_____; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Fraudes Contábeis**. 2. ed. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1982.