

AUDITORIA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO

Geilson Lino



Auditoria como ferramenta de gestão

Geilson Lino

Copyright © 2022 Geilson Lino de Sousa

Projeto gráfico: Benares Editora

Capa: Allant Sousa

Revisão: Joarlan de Sousa Colaço

Conselho Editorial: José Luciano de Queiroz Aires - UFCG
Livia Chaves Melo - UFT
Milene Bazarim - UFCG
Mylene de Lima Queiroz - UEPB PPGLI
Rosangela de Melo Rodrigues - UFCG
Wagner Rodrigues Silva - UFT

Sousa, Geilson Lino de.

Auditoria como ferramenta de gestão.

1. ed. - Campina Grande, PB: Benares Editora, 2022.

ISBN 978-65-81197-19-3

1. Auditoria. 2. Gestão. 3. Terceiro Setor. II. Título.

© Todos os direitos reservados ao autor – Geilson Lino de Sousa. Este livro ou parte dele não pode ser reproduzido por qualquer meio sem a autorização do autor ou da Benares Editora. As ideias contidas neste livro são de responsabilidade do autor.

SUMÁRIO

Apresentação,	5
Introdução,	6
Processos motivadores,	8
Governança corporativa,	9
Auditora e governança corporativa,	11
Origem da auditoria,	12
Auditoria e gestão,	14
Auditoria contra corrupção,	16
Terceiro setor,	17
[origem]	
[Componentes do terceiro setor]	
[Associações]	
[Fundações]	
[Organizações religiosas]	
[Governança no terceiro setor]	
[Terceiro setor no Brasil]	
[Auditoria no terceiro setor]	
[O auditor no terceiro setor]	
[Método]	
Resultados e discussões,	30
Palavras finais,	32
Referências,	33
SOBRE O AUTOR,	38

APRESENTAÇÃO

Auditoria contábil é uma atividade executada por profissional com expertise na área, o qual realiza o levantamento das demonstrações contábeis, com um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis, de acordo com os princípios de contabilidade e as Normas Brasileira de Contabilidade. Em pesquisa realizada através de contato telefônico com dirigentes de instituições e durante a realização da 13ª Imersão em Contabilidade e Gestão Legal para Organizações do Terceiro Setor, promovido pela Rede Filantropia, utilizando o método descritivo, com uma abordagem quantitativa, tendo por base uma amostra das entidades que compõem o terceiro setor, procurou-se avaliar a aplicabilidade da auditoria por parte da gestão destas entidades. Com os dados coletados através de um formulário eletrônico de pesquisa elaborado através do aplicativo online do “*Formulário Google*”, que retornou 128 respostas. Concluiu-se que 40% das instituições que participaram da pesquisa ainda não adotam auditoria em suas demonstrações contábeis e processos administrativos e de controles, necessitando desenvolver políticas de conscientização e capacitação aos gestores das entidades, para que eles possam se profissionalizar em gestão, facilitando assim, um melhoramento na condução das políticas socioeconômicas a que as instituições se propõem a desenvolver.

Geilson Lino

INTRODUÇÃO

A mudança de cultura da sociedade atual espera uma maior transparência, integridade e controles das operações das organizações, quer sejam governamentais, privadas ou instituições sociais, como as que compõem o terceiro setor. Segundo Grazioli e Paes (2018:11), esta mudança cultural a qual estamos passando, exige que as organizações adotem um modelo de gestão baseado nas melhores práticas de governança, fundadas em ideias de sustentabilidade, governança corporativa e *compliance*¹. As organizações precisam implantar um modelo de gestão fundadas em ideias que promovam transparência em suas operações. Estes novos fatos obrigaram as organizações a adotarem um novo modelo de gestão que buscasse melhorias em resultados em transparência e integridade em suas relações.

As entidades componentes do terceiro setor têm a fonte de seus recursos em contratos de termos de parcerias, fomento e colaboração celebrados com o ente público e em recursos recebidos através de doações da sociedade como um todo, através das pessoas físicas e jurídicas.

A mudança cultural que está ocorrendo na nossa sociedade, impulsionada pelos mais diversos escândalos de corrupção que vieram à tona nos últimos anos, demonstra a fragilidade dos controles adotados pelas organizações privadas e pelo Governo, fazendo com que passássemos a exigir das organizações de uma forma geral, maiores controles sobre suas operações. As

1 O termo *compliance* vem do inglês “*to comply*” e significa estar em conformidade. Na prática, o *compliance* tem a função de proporcionar segurança e minimizar riscos de instituições e empresas, garantindo o cumprimento dos atos, regimentos, normas e leis estabelecidos interna e externamente.

organizações componentes do terceiro setor, devem adotar medidas que demonstrem a lisura de suas operações, e assim poder contar com a participação da sociedade em sua manutenção.

Por conhecer a importância das ações desenvolvidas pelas entidades que fazem o terceiro setor na área de educação, saúde e assistência social, e a dificuldade de se manterem operante diante dos recursos escassos, elas precisam adotar as melhores técnicas de gestão, como a auditoria, como necessidade de demonstrar a eficácia e eficiência praticada por suas gestões, além da lisura e responsabilidade como trata os recursos que lhes são confiados. Sejam estes por parte do poder público ou da sociedade em geral, e como confirmação das práticas contábeis exigidas pela legislação que regulam este tipo de instituição.

Atualmente a sociedade exige mais transparências nas relações comerciais, e integridade passou a ser a palavra de ordem mais importante para que uma empresa, instituições e sociedade possam interagir de forma confiável.

As sociedades econômicas sejam elas comerciais, industriais, financeiras, prestadoras de serviços e até mesmo as instituições sem fins lucrativos, integrantes do terceiro setor, têm a necessidade de adotarem as melhores práticas de gestão, de modo a transparecer para a sociedade e para as autoridades reguladoras e fiscalizadoras a autenticidade de seus demonstrativos financeiros.

PROCESSOS MOTIVADORES

Por este motivo, foi realizada uma pesquisa com a finalidade de medir o conhecimento e aplicabilidade da auditoria como ferramenta de gestão e transparência e atendimento a legislação por parte das instituições que compõem o terceiro setor.

Este livro procura demonstrar as boas práticas de gestão administrativa segundo o IBGC: a origem e importância da auditoria, a composição e importância do terceiro setor no cenário econômico e como realizador das políticas públicas, atendendo a sociedade onde o Estado não consegue, bem como a necessidade deste setor adotar a auditoria como ferramenta de gestão, e não apenas como uma imposição legal exigida pelas normas que regem este setor.

Inicialmente apresento a você conceitos importantes para a compreensão de *compliance* e terceiro setor. Em seguida apresento-lhes os procedimentos metodológicos, resultados e conclusão da pesquisa realizada.

GOVERNANÇA CORPORATIVA

Governança é o ato ou atividade de governar, dirigir, guiar. Para o Governo, as empresas públicas ou privadas e entidades componentes do terceiro setor, governança é a forma de se administrar as mesmas.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), organização sem fins lucrativos, é a principal referência do Brasil para o desenvolvimento das melhores práticas de Governança Corporativa. Desde 27 de novembro de 1995, o Instituto contribui para o desempenho sustentável e influencia os agentes da sociedade no sentido de mais transparência, justiça e responsabilidade.

Segundo o IBGC, define-se governança corporativa como o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle, e demais partes interessadas.

As boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo das organizações, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade de gestão da organização, sua longevidade e o bem comum.

A definição acima, de acordo com o IBGC, não se aplica apenas às entidades privadas, com finalidade lucrativa, mas também às entidades que compõem o Terceiro Setor, e indo além, devemos incentivar a implantação de tais práticas.

Conforme disposto no código das melhores práticas de governança corporativa, ele aponta princípios básicos de governança corporativa, os quais elencaremos a seguir:

Transparência: consiste no desejo de disponibilizar para as partes interessadas, as informações que seja de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições legais ou de regulamentos. Não deve restringir-se apenas ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à preservação e à otimização do valor da organização.

Equidade: caracteriza-se pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*), levando em consideração seus direitos, deveres, necessidade, interesses e expectativas.

Prestação de Contas (*accountability*): os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis.

Responsabilidade Corporativa: os agentes de governança devem zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e suas operações e aumentar as positivas, levando em consideração no seu modelo de negócios os diversos capitais: financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, ambiental, reputacional, etc., no curto, médio e longo prazo.

AUDITORIA E GOVERNANÇA CORPORATIVA

No atendimento dos princípios básicos de governança corporativa, a auditoria torna-se ferramenta essencial que deve ser buscada e implantada nas organizações. Com a necessidade de se controlar os registros contábeis, as movimentações financeiras, investimentos, avaliações e muitos outros fatores nas operações comerciais, surgiu a auditoria como ferramenta de controle e de validação dos registros e operações contábeis-financeiras:

Pode-se definir auditoria como sendo o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. Envolve, de acordo com a resolução 820/1997 do CFC, por sua natureza, o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer (atual relatório) sobre a adequação das demonstrações contábeis, consoante os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica. (CREPALDI, 2017).

A auditoria surge hoje não restrita apenas a validação das demonstrações contábeis e financeiras das empresas e instituições, mas também como verificação de métodos e procedimentos administrativos e de controles adotados pelas empresas e instituições, como as auditorias de certificações.

ORIGEM DA AUDITORIA

Com a Revolução Industrial o crescente mercado europeu, a expansão dos negócios ao redor do mundo, a complexidade das operações financeiras, as diferentes formas de apuração de lucros e impostos nos mais diversos países, alinhado ao crescente número de investidores, diante desta complexidade econômica e financeira, surgiu a auditoria. Necessidade de: acompanhar, verificar, atestar e relatar a conformidade dos demonstrativos financeiros apresentado pelas empresas. Em decorrência deste desenvolvimento econômico, o qual passou por mudanças consideráveis ao longo dos anos e procurando acompanhar a evolução mercadológica e tecnológica, surgiu a auditoria como esta ferramenta de averiguação de contas.

Cunhada historicamente na Inglaterra no final do século XIII, a profissão de auditor ainda é uma função “nova”, a qual vem experimentando grande desenvolvimento e em diferentes áreas de especialização.

A partir de 1934 com a criação do SEC², nos Estados Unidos, a função de auditor assumiu grande importância, quando as empresas que mantinham transações nas bolsas de valores foram obrigadas a realizarem auditorias em suas demonstrações financeiras para dar maior credibilidade e segurança aos investidores.

No Brasil, com a entrada das multinacionais no mercado nacional, após a Segunda Guerra Mundial, com as instalações dos escritórios das empresas de auditoria que atuavam no exterior, as quais já prestavam serviços para estas multinacionais, os trabalhos de auditoria começaram a ser executados aqui no país.

Com a evolução mercadológica, quando mais e mais pessoas passaram a realizar investimentos nos mercados de capitais, os lucros valiosos das empresas necessitou de um maior controle

2 Securities and Exchange Commission

e maior informação sobre as operações financeiras das empresas consolidadas nas demonstrações contábeis e notas explicativas, para que as mesmas fossem confiáveis, devendo ser conferidas por profissionais independentes da empresa, os quais deveriam ter capacidade técnicas profissionais na área, com formação adequada para tal atividade. Todavia, foi em 1957 com a criação do Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, em São Paulo, que se obteve um conjunto de normas aplicáveis à atividade, sendo em 1968 reconhecida pelo sistema financeiro nacional.

Em 1972 temos as regulamentações do Banco Central do Brasil e do Conselho Federal de Contabilidade, bem como a formação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, criando o cadastro especial de auditores independentes nos Conselhos Regionais, sendo fortalecida a atividade de auditoria a partir do surgimento da Lei 6.404/76, (Lei das S/A) e a Lei 6.385/76 que criou a CVM³.

A auditoria contábil apresenta-se assim como um instrumento de verificação, análise e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações e a prática das demonstrações contábeis, levando pela opinião expressa pelo auditor, pessoa preparada para desempenhar tal função, a credibilidade sobre a origem e aplicação de recursos e os resultados econômicos obtidos pelas gestões das empresas e instituições, levando confiança aos investidores e mantenedores das organizações.

O exercício desta atividade por profissional legalmente habilitado e com expertise comprovada, leva à creditação e confiabilidade nas demonstrações contábeis, proporcionando ao investidor uma segurança razoável sobre os resultados obtidos e posição patrimonial da entidade em questão.

3 Comissão de Valores Mobiliários

AUDITORIA E GESTÃO

A auditoria e gestão é vista inicialmente como uma ferramenta de controle para verificação e emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis e financeiras das sociedades de capital aberto que têm suas ações negociadas nas bolsas de valores, após a criação da Comissão de Valores Mobiliários e a Lei das Sociedade por ações, que obrigam que estas sociedades sejam auditadas por auditores independentes, devidamente registrados na CVM.

Assim a atividade de auditoria ainda está condicionada às empresas que negociam suas ações em bolsa de valores, por determinação legal, sendo as demais submetidas a auditorias quando solicitado por algumas das partes interessadas na sociedade, ou por exigências outras para prestar contas específicas sobre determinada origem e aplicação de recursos.

A auditoria, além de uma verificação e atestação sobre a credibilidade das demonstrações financeiras, vai mais além quando se torna uma ferramenta de gestão para as sociedades, quando demonstra também o resultado obtido pelos gestores das sociedades.

A auditoria também se aplica a análise e validação dos sistemas de gestão, para emissão de certificações, como as para atendimento as normas ISO 140001 (Meio Ambiente), ISO 9001 (Qualidade), ISO 45001 (Saúde e Segurança Ocupacional), ISO 37001 (Sistema de Gestão Antissuborno), ISO 19600 (Sistema de Gestão de *Compliance*).

Aplicada às instituições componentes do terceiro setor, a auditoria é uma grande aliada da gestão quando reflete a lisura com que são tratado os recursos oriundos dos Governos, em suas diversas esferas e da sociedade composta por pessoa físicas e jurídicas, como mantenedores destas instituições, que em quase sua totalidade,

tem na captação de recursos a sua fonte de receita e consequente manutenção e sobrevivência, de onde vem a necessidade de se utilizar das ferramentas de auditoria para atestar a idoneidade da instituição e de seus gestores.

AUDITORIA CONTRA A CORRUPÇÃO

Motivado pelos crescentes escândalos de corrupção que tivemos conhecimento nos últimos anos⁴ em nosso país, envolvendo os mais diversos setores produtivos, bem como as entidades do terceiro setor, com a participação do ente público, através de seus representantes, levou a publicação de várias Leis e medidas visando coibir esta prática.

Tivemos assim a publicação da Lei 12.846 de 01/08/2013 conhecida como a Lei Anticorrupção, regulamentada pelo Decreto n ° 8420, de 18 de março de 2015, estabeleceu certos parâmetros de integridade a serem considerado na avaliação das micros e pequenas empresas, e a Portaria Conjunta CGU-SMOE n ° 2279, de 9 de setembro de 2015, tratou de simplificar o entendimento desses parâmetros para os pequenos negócios.

O Art. 41 do citado Decreto elenca um “conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira.”

No Art. 42 do citado diploma legal, encontra-se a lista dos itens I a XVI, com os parâmetros para avaliação da existência dos programas de integridade, onde se percebe a importância da auditoria, a qual é a ferramenta adequada para se verificar a existência e correta aplicação dos parâmetros ali exigidos para se comprovar a adoção e aplicação do programa de integridade.

4 Período compreendido entre 2014 e 2021. Anos em que ocorreram a “Operação Lava-a-jato.”

TERCEIRO SETOR

Origem

O termo “terceiro setor” foi utilizado nas décadas de 1970 e 1980 por pesquisadores norte-americanos e europeus (*third sector*), se dando, portanto, a pouco tempo o reconhecimento deste importante setor da economia, que tem a capacidade de mobilizar recursos humanos e materiais, para suprir importantes demandas da sociedade, por falta de condições não atendidas pelo Estado e pela capacidade de geração de emprego e renda.

O terceiro setor surge como uma necessidade da sociedade, onde o primeiro setor, o público, composto e representado pelo Estado, devido a sua complexidade estrutural e administrativa, não consegue atender a toda a demanda de necessidades da sociedade e não tem a mobilidade administrativa que o terceiro setor possui; e não é de competência do setor privado assumir tais atividades. Surge então, este novo setor derivado da metodologia do setor privado, com as finalidades do setor público.

As primeiras atividades do terceiro setor no Brasil, remontam ao período imperial quando organizações religiosas realizaram atividades nas áreas beneficentes, assistenciais, de saúde e educação (Santa Casa de Santos – 1543 e o Alvará Real de Privilégios). Em 1916, com a edição do Código Civil Brasileiro, tem-se a definição de fundações e associações e desde esta época o terceiro setor no Brasil vem passando por mudanças, adaptações, regulamentações e, principalmente um crescimento exponencial, quando temos em 2016, 820.126 Organizações da Sociedade Civil, segundo o Mapas das OSC elaborado pelo IPEA, com base em dados da Secretaria da Receita Federal (2016) e RAIS/MTE (2015).

Componentes do terceiro setor

As entidades componentes do terceiro setor, são entidades privadas com personalidade jurídica distinta, embora surjam da vontade coletiva ou da vontade individual, como representantes da sociedade, que se organiza e realiza atividades de cunho social, educativo, assistência à saúde, defesas dos direitos humanos, cultura, entre outros, procurando suprir a ineficiência e omissão do Estado. Segundo o disposto no Artigo 44 da Lei 10.406 10 de janeiro de 2002 e alterações promovida pelas leis 10.825 de 22/12/2003 e 12.441 de 2011, especifica que são pessoas jurídicas de direito privado, as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas, os partidos políticos, as empresas individuais de responsabilidade limitada. Conforme disposto no artigo 45 da citada Lei, a entidade privada para adquirir a personalidade jurídica, precisa ter seus atos constitutivos registrados nos órgãos competentes, e quando necessário, aprovação ou autorização do Poder Executivo.

Associações

O artigo 5º da Constituição Federal que trata dos direitos individuais e coletivos, em seu inciso XVII, determina que é plena a liberdade de associação para fins lícitos, sendo vedada a de caráter paramilitar. Diante disto, ninguém está impedido de constituir qualquer entidade de natureza associativa. No inciso XVIII do citado artigo da Constituição Federal, determina que “a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento.” Sendo também determinado no inciso XX, que ninguém é obrigado a se associar ou permanecer associado,

configurando a liberdade de não associação.

De acordo com a finalidade com que um grupo de pessoas resolve se unir para constituir uma entidade com personalidade jurídica, podemos classificar as associações como abertas, fechadas ou de interesse social.

As associações abertas são aquelas que procuram defender interesses de uma ordem de pessoas com uma vinculação semelhante de interesses como uma associação de classe. As associações fechadas são aquelas constituídas com a finalidade de defender direitos e interesses de um grupo fechado de pessoas, não abrangendo outras pessoas se não as participantes do grupo.

Associações de interesses social, são aquelas constituídas com a finalidade de defender interesses de direitos de forma ampla e geral, que vão além dos interesses particulares de seus fundadores ou dirigentes, em favor da sociedade como um todo, prestando seus serviços a todos quanto deles necessitem, que são as entidades efetivamente integrantes do terceiro setor.

Fundações

As fundações são pessoas jurídicas de direito privado constituídas a partir da vontade de um instituidor em vida, ou como expressão de uma última vontade, através da escritura pública ou testamento especificamente para os fins que se destina. Ela se constitui a partir da transferência de um patrimônio ou conjunto de bens de um instituidor para fins eminentemente sociais.

Os fins ou finalidades da fundação devem estar conforme determinado no Artigo 62 da Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002, incisos I a IX, quais sejam atividades de assistência social, cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico, educação,

saúde, segurança alimentar e nutricional, defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável, pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos, promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos e atividades religiosas.

As fundações obrigatoriamente devem atender a uma das finalidades prevista no mencionado Diploma Legal acima, sob pena de ter o seu registro negado ou se houver desvio da finalidade, se submeterem a processo de extinção.

Organizações religiosas

Conforme disposto no Artigo 5º inciso VI da Constituição Federal, é assegurado ao indivíduo o direito inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias. Sendo assim, as pessoas que professam uma mesma fé ou crença, podem ser organizar como associação de natureza religiosa com os mesmos direitos e deveres garantidos e impostos aos demais tipos de entidades privadas.

Governança no terceiro setor

O mundo empresarial e corporativo sempre foi conhecido pela ferocidade da concorrência que permeia o mesmo. As instituições comerciais com fins lucrativos sempre procuraram desenvolver sua administração e gerência, pautadas na melhoria contínua, redução de custos, otimização das operações, visando os melhores resultados

que venham a atender aos anseios de seus dirigentes, empregados, fornecedores, acionistas e demais partes interessadas.

O terceiro setor, por ser constituído por entidades eminentemente sem fins lucrativos, não dispensa as melhores práticas gerenciais ditadas pelo mercado. Em sua finalidade e atendendo aos dispositivos legais que regulam este setor da economia, é determinante que as entidades que fazem parte deste setor não tenham em sua finalidade operacional a obtenção de lucros, mas a mesma deve buscar *superávit*, porque semelhantemente a forma de apuração do lucro, é a superação dos recursos em relação ao despendido com os custos operacionais e despesas administrativas, porém, por dispositivo legal, não se pode considerar como lucro, nem tampouco haver distribuição do *superávit* ou sobras entres seus dirigentes e associados, devendo tão somente ser aplicado na própria instituição em sua manutenção e crescimento, e no atendimento de suas finalidades.

Toda jornada administrativa empresarial, seja ela com fins lucrativos ou assistenciais, precisa estar coadunada com as melhores práticas gerenciais existentes no mercado, pois, para se administrar recursos, custos e despesas, precisa-se de conhecimento e aperfeiçoamento contínuo.

Se na iniciativa privada precisa-se de boas práticas administrativas para conquista e manutenção de mercado, satisfação e fidelização de clientes, oferecendo-se bens de uso ou consumo e serviços da melhor qualidade e aos menores custos; nas entidades do terceiro setor o investimento em boas práticas administrativas precisa ser reforçado, pois, o que o mesmo tem a oferecer são serviços assistenciais muitas das vezes às custas de doações, parcerias e convênios, o que torna a sobrevivência destas entidades muito mais difícil.

Diante disto, as entidades que compõem o terceiro setor

precisam estar alinhadas com as boas práticas de governança corporativa, controles externos e internos, auditorias, transparência, *compliance*, ética e conduta.

Terceiro setor no Brasil

De acordo com o Art. 2º da Lei 13.019 de 31 de julho de 2014, que institui o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferência de recursos entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, definiu as Entidades sem Fins Lucrativos como Organizações da Sociedade Civil.

Segundo dados coletados do Mapa das O.S.C. em 23/04/2020, no Brasil, contamos com 781.894 O.S.C. atuando nas mais diversas áreas: assistência social, saúde, educação, cultura, meio ambiente, defesa dos direitos difusos, defesa da criança e do adolescente, dos indígenas, dos idosos, etc. A figura 1 mostra a distribuição das O.S.C. nas regiões geográficas do Brasil:

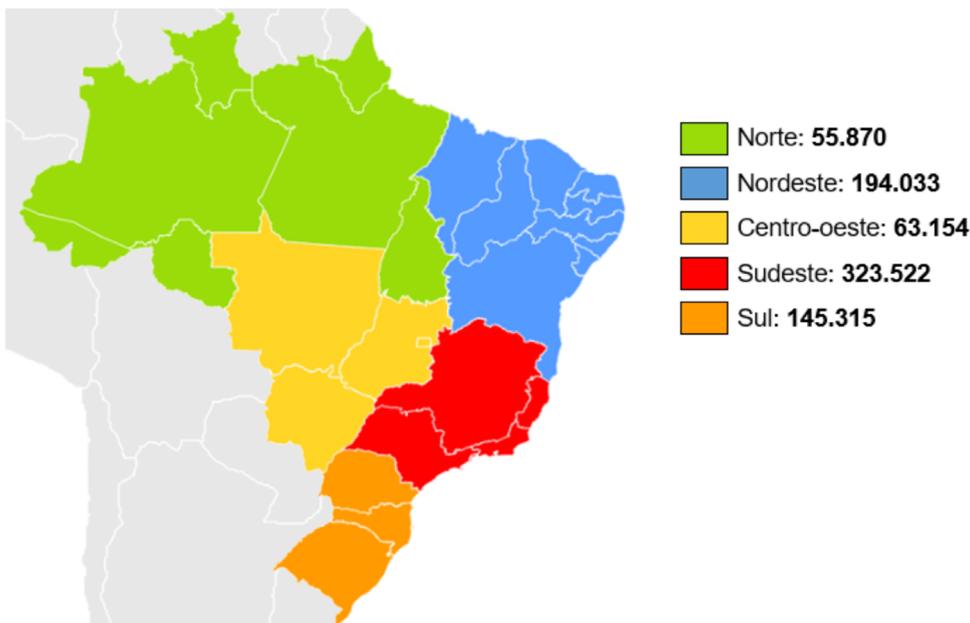


Figura 1. Distribuição das O.S.C. no Brasil. Fonte: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2020)

Como grande movimentadora de recursos, as instituições componentes do Terceiro Setor, segundo dados do Mapa das O.S.C., movimentaram a cifra de R\$982.227.160,05 (novecentos e oitenta e dois milhões, duzentos e vinte e sete mil, cento e sessenta reais e cinco centavos), o equivalente a 15,59% do PIB de 2016, que ficou em R\$6,3 trilhões de reais, tendo a região Centro Oeste como a que mais movimentou recursos, seguida da Região Sudoeste, logo após temos a Região Sul, seguida da Região Nordeste e por último a Região Norte que movimentou a menor cifra.

De acordo com o censo realizado pela Rede Filantropia (2016), no item origem de recursos, é apontado 45,4% de origem em doações de pessoas físicas, 23,6% originário de patrocínios, 19,3% tem sua origem em participação de editais, 13,5% tem a venda de produtos como origem de recursos, 28,4% de seus recursos originam-se na prestação de serviços, 6,1% fazem parte do associativismo, 38,8% são oriundos de recursos públicos, 7,1% tem origem no próprio fundo patrimonial, 22,1% tem sua origem na realização de eventos pelas instituições e 1% em *crowdfundig* (financiamento coletivo).

As OSC, além do volume de recursos que movimenta e do impacto social em suas atividades, ainda provoca um impacto social pela geração de empregos que elas proporcionam. Os dados constantes do Mapa das OSC, revelam que elas geram 2.361.290 (dois milhões, trezentos e sessenta um mil duzentos e noventa) vagas de empregos, na realização de 44.953 projetos, contribuindo consideravelmente para a dignidade humana de uma forma geral.

O Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (2018), que atua em prol das entidades filantrópicas, em defesa dos interesses das entidades beneficentes de assistência social, de educação e de saúde, demonstra a contrapartida da isenção da cota patronal sobre

as despesas com pessoal – folha de pagamento. Segundo dados levantados na pesquisa: *A contrapartida do setor filantrópico para o Brasil*, conforme demonstrado no resumo dos valores consolidados e por área de atuação, demonstra o valor financeiro bilionário movimentados por estas OSC, bem como o elevado índice de retorno em forma de serviços prestados a sociedade, em contrapartida com os valores isentos, quando tem-se uma imunidade tributária no valor de R\$11.925.056.627,00 para uma contrapartida de serviços e assistência prestada no valor de R\$88.105.905.416,00, apresentando uma taxa de retorno de R\$7,39 para cada R\$ relativo a imunidade.

Auditoria no Terceiro Setor

A auditoria como ferramenta de melhoria contínua, que revisa e avalia a eficácia, suficiência e aplicação dos controles contábeis, financeiros e operacionais, determinando a extensão do cumprimento das normas, dos planos e procedimentos vigentes, o grau de confiança das informações, dos dados contábeis e de outra natureza produzidos pela instituição, apontando os erros e falhas, bem como as medidas a serem adotadas para melhoria contínua.

Ao processo de auditoria em suas demonstrações financeiras pela sua peculiaridade de não “vender” bens e serviços, para a sua sobrevivência e por necessitar de aportes de recursos oriundos dos repasses por parte do Governo nas suas três esferas, do setor privado pelas parcerias celebradas com as pessoas jurídicas, via execução de projetos e pelas doações recebidas da comunidade de uma forma geral. Como meio de sobrevivência estas instituições necessitam comprovar sua capacidade e idoneidade perante as partes interessadas, quanto à movimentação e gestão destes recursos. As demonstrações contábeis são peças fundamentais para

se comprovar, de forma razoável, que a gestão trata estes recursos sem indícios de fraudes ou erros.

A auditoria, encerra uma opinião elaborada por profissional ou empresa capacitada para tal, com devido registro em autoridade competente, o CFC⁵, que lhe dá autoridade para emitir tal opinião obtida através de aplicação de normas e procedimentos técnicos aplicados sobre as demonstrações contábeis, com a intenção de fornecer credibilidade, transparência e estabilidade às relações entre as instituições e as partes interessadas no desempenho de suas atividades.

O Auditor no Terceiro Setor

O cenário em que se encontra o terceiro setor é altamente regulado por uma gama de legislação específica, complexa e pouco esclarecedora, aliada a uma variedade de atividades e atuações por parte das instituições, tornando a matéria contábil e fiscal envolta em uma complexidade específica, além da grande interferência de diversos órgãos governamentais e de fiscalização.

O profissional de auditoria além do conhecimento comprovado na legislação fiscal e tributária de uma forma geral, das normas contábeis emanadas pelo CFC, para atuar no Terceiro Setor deve ter amplo conhecimento da instituição que irá auditar, como auditor interno ou independente, atuando em sintonia com os interesses institucionais, compatibilizando normas contábeis com as legislações pertinentes.

A realização de auditorias em suas demonstrações contábeis, permite verificar se estas expressam corretamente a realidade e a evolução da companhia. Quando da detecção de algum erro, a orientação é para solucioná-lo, bem como a avaliação da qualidade dos controles internos quanto a sua confiabilidade e capacidade de prevenir fraudes. No tocante às instituições componentes do terceiro setor, na necessidade de demonstrar transparência e lisura das suas gestões perante as partes interessadas, quer sejam financiadores delas ou clientes das atividades exercidas, o uso de auditoria em suas atividades constitui peça fundamental de transparência e responsabilidade.

A auditoria constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações financeiras consoantes aos Princípios de Contabilidade e a legislação societária.

As exigências na legislação específica sobre o terceiro setor, determina a obrigatoriedade de submeter as demonstrações contábeis a um processo de auditoria independente, aquelas instituições que obtiverem receita bruta anual superior a R\$4.800.000,00, bem como aquelas que executam projetos de parcerias onde o parceiro financiador exige a aplicação de auditoria sobre os seus recursos, especificamente, ou sobre as demonstrações financeira de uma forma geral, como ferramenta de controle.

Método

Para o desenvolvimento da presente pesquisa, foi utilizado um método descritivo, com uma abordagem quantitativa, tendo por base uma amostra das entidades que compõem o terceiro setor.

A pesquisa bibliográfica realizada sobre o tema auditoria, na literatura disponível, aborda o tema sobre a sua aplicabilidade como ferramenta de gestão e validação dos demonstrativos contábeis, sendo utilizada pelas entidades do segundo setor, notadamente as instituições componentes do mercado financeiro ou que nele atua.

Para o terceiro setor, a utilização de auditoria ainda é um tema pouco explorado, tornando uma necessidade de apresentar e divulgar esta ferramenta de gestão para estas entidades, para além de serem executadas para atender uma exigência legal.

Em pesquisa realizada junto às instituições que compõem o terceiro setor, demandou em um contato inicial realizado através de telefone e presencialmente durante a realização da 13ª Imersão em Contabilidade e Gestão Legal para Organizações do Terceiro Setor, promovido pela Rede Filantropia. Foi apresentado a pesquisa como finalidade de se conhecer em que nível de aplicação de mecanismos de gestão, que proporcionam controle sobre as operações, os

recursos e patrimônios das entidades estas entidades adotam.

Para se atingir os objetivos de se averiguar em que momento se encontram as gestões das entidades do terceiro setor alinhadas com os procedimentos de programa de *compliance* e auditoria, quais processos administrativos de controles operacionais e transparência já estão implantados nas instituições, foram coletado dados através de um formulário eletrônico de pesquisa, elaborado através de aplicativo *online* do “Formulário Google”. Ele foi composto de 10 (dez) questões relativas aos procedimentos já adotados ou não, bem como o uso dos meios de comunicação disponíveis para divulgação dos resultados sociais e econômicos, como o mínimo de transparência adotada pelas instituições.

Foi adotado o formulário eletrônico de pesquisa, pois tal técnica possibilita atingir uma área geográfica maior, tendo em vista que pode ser enviado por e-mail para um grande número de pessoas, facilita o preenchimento dos dados e os participantes podem escolher o melhor momento dentre sua rotina para participar da pesquisa. Além disso, ele padroniza as perguntas e facilita a coleta de respostas, onde se procurou medir a adoção de programa de *compliance*, de auditoria, dentre outros processos administrativos de controle, transparência e gestão como ferramenta aplicada às gestões das instituições.

Dentre as 10 (dez) perguntas do formulário utilizado no presente trabalho, 09 das variáveis são dicotômicas, ou seja, podem assumir valor de “sim” ou “não”, haja vista que a pesquisa busca demonstrar o conhecimento, utilização ou não de programa de *compliance* nos sistemas de gestão das organizações do terceiro setor. A outra variável diz respeito ao porte da instituição de acordo com a receita financeira, por isto ela foi dividida em oito faixas de valores, partindo de R\$ 500.000,00 até acima de R\$ 5.000.000,00.

Procurando entender a adoção de auditoria nas diversas entidades que participaram da pesquisa, busquei identificar o porte das instituições de acordo com o volume de suas receitas, relacionando-as com as demais variáveis que determinam se as instituições já adotam em seus sistemas de gestão algumas das ferramentas de controle e transparência.

RESULTADOS E DISCUSSÕES

De posse do resultado da pesquisa realizada junto a amostra das instituições componentes do terceiro setor, a qual resultou no retorno de 128 respostas, sobre a utilização do mecanismo de auditoria em suas demonstrações, obtive o resultado seguinte:

Dentre as instituições com receita anual superior a R\$5.000.000,00 que foram 9, que por força da legislação já estariam obrigadas ao processo de auditoria, 7 afirmaram que se submetem a este processo, enquanto 2 instituições não se submetem ao processo de auditoria, em declarado processo de irregularidade legal. Dentre as 119 instituições classificadas como de pequeno porte, 70 declararam proceder ao processo de auditoria, enquanto 49 instituições ainda não adotam a auditoria como procedimento regular em suas gestões.

Diante dos dados levantados na pesquisa, do universo de 128 instituições que participaram da pesquisa, 60% já realizam auditorias, enquanto possuímos um universo de 40% de instituições que ainda não executam os processos de auditoria em suas demonstrações contábeis ou processos.

Surgindo a necessidade de se aprofundar na pesquisa e nos resultados alcançados, produzir material que possa auxiliar e incentivar as instituições a adotarem ferramentas gerenciais que proporcionem controle e transparência. Desenvolver políticas de conscientização e capacitação aos gestores das entidades, para que eles possam se profissionalizar em gestão, facilitando assim, um melhoramento na condução das políticas socioeconômicas a que a instituições se põem a desenvolver.

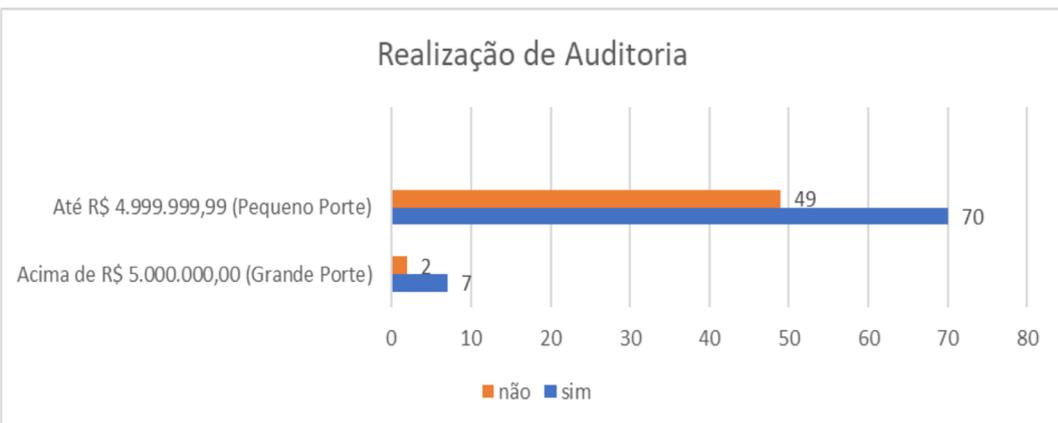


Figura 2. Realização de auditoria nas instituições segundo o seu porte.

PALAVRAS FINAIS

A adoção de uma gestão eficaz e proativa nos moldes do apresentado pelo IBGC, vem a mitigar os riscos de encerramento das atividades de uma empresa ou entidade do terceiro setor, gerando suporte para as organizações, contribuindo para o desempenho das atividades e alcance das políticas idealizadas pelas empresas e instituições.

As várias modalidades de auditorias utilizadas pelos gestores das instituições integrantes do segundo ou terceiro setor, são de grande valia para perpetuidade destas instituições, assumindo um papel expressivo na gestão das instituições. Vários são os fatores que levam uma empresa ou instituição a fecharem suas portas: a falta de estrutura, gestão, planejamentos, crises econômicas. Inúmeras são as instituições que tiveram suas portas fechadas por ações de improbidade administrativa, desvio de recursos, fraudes, sendo estas apontadas como “caminho fácil” para desvio de recursos por falta de fiscalização, de prestação de contas, de ética e responsabilidade de seus gestores.

Se as organizações componentes do primeiro e segundo setor necessitam comprovar sua idoneidade, muito mais precisa ser feito pelas instituições que compõem o terceiro setor, por ao longo das décadas estarem associadas a diversos escândalos de corrupção e desvio de recursos. Aplicada ao Terceiro Setor, a auditoria ganha importância e relevância específica por além de ser um instrumento de validação das demonstrações contábeis e financeiras das instituições, demonstra também a lisura e transparência com uso e aplicação dos recursos públicos ou de doadores: pessoas físicas ou jurídicas.

REFERÊNCIAS

Origem e evolução da auditoria. Portal Educação, 2021. Disponível em: <<https://siteantigo.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/conteudo/origem/24024>>, Acesso em 17 de jun. de 2021.

Auditoria contábil. Portal CRC/CE, 2021. Disponível em: <<https://www.crc-ce.org.br/fiscalizacao/informacoes-importantes/auditoria-contabil/>> Acesso em 17 de jun. 2021.

BRAGA, Aline. **Auditoria contábil como instrumento de gestão para as pequenas e médias empresas.** Portal Contábeis, 2021. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/4714/auditoria-contabil-como-instrumento-de-gestao-para-as-pequenas-e-medias-empresas/>> Acesso em 17 de jun. de 2021.

ATTIE, William. **Auditoria, conceitos e aplicações.** 7ª Edição, São Paulo: Atlas, 2018

ABNT NBR ISO 19011:2018. **Diretrizes para auditoria de sistema de gestão.** Associação Brasileira de Normas Técnicas.

ABNT NBR ISO 19600:2014. **Sistema de gestão de compliance.** Associação Brasileira de Normas Técnicas.

ABNT NBR ISO 37001:2017. **Sistema de gestão antissuborno: requisitos com orientação para uso.** Associação Brasileira de Normas Técnicas.

ANTONIK, Luís Roberto.. **Compliance, ética, responsabilidade social e empresarial.** 1ª Edição, Rio de Janeiro: Alta Books, 2016.

ASSI, Marcos. **Gestão de Compliance e seus desafios: Como implementar controles internos, superar dificuldades e manter**

a eficiência dos negócios. 1ª Edição, São Paulo: Saint Paul Editora. 2013.

ASSI, Marcos. **Governança, riscos e compliance.** 1ª Edição, São Paulo: Saint Paul Editora. 2017.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil** (1988).

BRASIL, **Código Civil**, Lei nº 10.406. Brasília, DF, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm#:~:text=LEI%20N%20o%2010.406%2C%20DE%2010%20DE%20JANEIRO%20DE%202002&text=Institui%20o%20C%3%B3digo%20Civil.&text=Art.,e%20deveres%20na%20ordem%20civil>., Acesso em 17 de jun. de 2021.

BRASIL, Lei nº 12.846. Brasília, DF. de 01 de agosto de 2013. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm>. Acesso em 17 de jun. de 2021.

BRASIL, Lei nº 13.204. Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil. Brasília, DF Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113204.htm>. Acesso em 17 de jun. de 2021.

BRASIL, Decreto 8.420., Brasília, DF. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm>. Acesso em 18 de jun. de 2021.

CAMARGO, Coriolano Almeida. e SANTOS, Cleórbete., **Fundamentos do compliance.** Amazon Kindle. 2019.

CARVALHO, André Castro, BERTOCCELLI, Rodrigo de Pinho,

ALVIM, Tiago Cripa, e VENTURINI, Otávio (2020). **Manual de compliance**. Editora Forense.

CASTRO, Gabriel. (2011). **ONGs: o caminho fácil para a corrupção**. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/politica/ongs-o-caminho-facil-para-a-corrupcao/>. Acesso em 18 de jun. 2021.

COELHO, Claudio Carneiro Bezerra Pinto e SANTOS Jr., Milton de Castro Santos. (s.d.). **Compliance**. Fundação Getúlio Vargas.

CORDEIRO, Carlos Marcelo Rodrigues, **Auditoria e governança corporativa**. 1ª Edição, Curitiba: IESDE Brasil S/A, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: Teoria e Prática**. 2. edição. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, Marcos. **Fazendo certo a coisa certa: como criar, implementar e monitorar programas efetivos de compliance**. Amazon Kindle. (2017).

FILANTROPIA. (s.d.). Censo filantropia. Disponível em <https://www.filantropia.org/informacao/censo-filantropia>. Acesso em 18 de jun. de 2021.

FONIF (Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas). (2018). A contrapartida do setor filantrópico para o Brasil. Disponível em: https://fonif.org.br/wp-content/uploads/2017/06/PESQUISA_FONIF_2019_compressed.pdf. Acesso em 03 de jun. de 2020.

FRAZÃO, Ana. e CUEVA, Ricardo Villas Bôas. (Coord). **Compliance perspectivas e desafios dos programas de conformidade**. 1ª Edição. Belo Horizonte: Editora Fórum. 2018.

Portaria Conjunta CGU-SMOE n ° 2279. Brasília, DF. 9 de set. de 2015.

GIOVANINI, Wagner. **Compliance: a excelência na prática**. 1ª Edição. São Paulo. (2014).

GONSALES, Alessandra, SERPA, Alexandre. C., GAZONI, Carolina, LEME, Daniela, SIBILILE, Daniel, FARIA, Felipe, LUCENA, Gustavo, LOOSLI, Marília Zulini C., ZENKNER, Marcelo, IKO, Massamitsu Alberto, CUNHA, Matheus, PUNDER, Patrícia, e PIRONTI, Rodrigo. **Manual de Compliance**. LEC Editora e Organização de Eventos. (2019).

GRAZZIOLI, Airton e PAES, José Eduardo Sabo. **Compliance no terceiro setor: controle e integridade nas organizações da sociedade civil**. 1ª Edição. São Paulo: Editora Elevação. 2018.

GUERRA, Felipe Matos. **Contabilidade, Auditoria e Gestão Tributária**: Equipe de Professores do IPOG (p. 1). Edição do Kindle. 2020.

IBGC. **Código das Melhores práticas de governança corporativa**. 5ª Edição, São Paulo: IBGC, 2015.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Mapa das organizações da sociedade civil. 2020. Disponível em: <https://mapaosc.ipea.gov.br/>. Acesso em 26 de abr. de 2019.

PIMENTEL, Hélio. **Código de conduta: ética corporativa, complicity, governança corporativa**. Amazon Kindle. (2017).

Portal de Auditoria. (s.d.). Portal de Auditoria. Disponível em: <https://portaldeauditoria.com.br/>. Acesso em 15 de mai. de 2019.

Portal de Contabilidade. (s.d.). Portal de Contabilidade. Disponível

em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/>. Acesso em 15 de mai. de 2019.

ARAÚJO, Jamesson. (2014). **Brasil investiga e fecha mais de 700 ONGs por fraudes ou corrupção**. Disponível em <https://www.agravo.com.br/2014/02/04/brasil-investiga-e-fecha-mais-de-700-ongs-por-fraudes-ou-corrupcao/>. Acesso em 04 de ago. 2021.

SERPA, Alexandre Cunha. **Compliance descomplicado: um guia simples e direto sobre programas de compliance**. 1ª Edição: Amazon Kindle. (2016).

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. (s.d.). Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae>. Acesso em 16 de mai. de 2019.

SILVA, Pâmella. Governança Corporativa para Pequenas e Médias Empresas . Edição do Kindle

STEINBERG, Ricardo M., MARTENS, Frank J., EVERSON, Miles. E. A., e NOTTINGHAN, Lucy. E. **COSO: Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**. Disponível em: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>. Acesso em 15 de mai. de 2019.

Transparência Internacional (2020). c de percepção da corrupção 2020. Disponível em: <https://transparenciainternacional.org.br/ipc/>. Acesso em 04 de ago. de 2021.

SOBRE O AUTOR

Geilson Lino de Sousa é bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba. Mestre em Direção estratégica, gerência e auditoria pela UNINI [Universidad Internacional Iberoamericana] – PR. É MBA em Controladoria, Auditoria e Perícia Contábil – [Negócios, administração e direito], pelo IPOG – Instituto de Pós-Graduação.