

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

**JOSE ALMIR RODRIGUES DE MATTOS**

**AUDITORIA, CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCO  
DO SISTEMA DE CONTAS A PAGAR DE UMA ORGANIZAÇÃO SEM  
FINALIDADE DE LUCROS**

**Porto Alegre  
2010**

**JOSE ALMIR RODRIGUES DE MATTOS**

**AUDITORIA, CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCO  
DO SISTEMA DE CONTAS A PAGAR DE UMA ORGANIZAÇÃO SEM  
FINALIDADE DE LUCROS**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade Profissionalizante, com ênfase em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Gilberto de Oliveira Kloeckner.

**Porto Alegre  
2010**

M435a

Mattos, Jose Almir Rodrigues de

Auditoria, controle interno e gestão de risco do sistema de contas a pagar de uma organização sem finalidade de lucros / Jose Almir Rodrigues de Mattos. – Porto Alegre, 2010.

136 f. : il.

Ênfase em Controladoria.

Orientador: Gilberto de Oliveira Kloeckner.

Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, 2010.

1. Auditoria interna. 2. Controladoria. 3. Contabilidade. I. Kloeckner, Gilberto de Oliveira. II. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Ciências Econômicas. Programa de Pós-Graduação em Economia. III. Título.

CDU 657.6

**JOSE ALMIR RODRIGUES DE MATTOS**

**AUDITORIA, CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCO  
DO SISTEMA DE CONTAS A PAGAR DE UMA ORGANIZAÇÃO SEM  
FINALIDADE DE LUCROS**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade Profissionalizante, com ênfase em Controladoria.

Aprovada em: Porto Alegre, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Gilberto de Oliveira Kloeckner** - Orientador  
UFRGS

---

**Prof. Dr. Paulo Schmidt**  
Coordenador do Núcleo de Estudos e Pesquisas em Contabilidade da UFRGS

---

**Prof. Dr. Ronald Otto Hillbrecht**  
Coordenador do Mestrado Profissionalizante em Economia da UFRGS

---

**Prof. Dr. Oscar Claudino Galli**  
Professor Adjunto do Departamento de Ciências Administrativas da Escola de Administração da UFRGS



Este trabalho é dedicado à minha esposa, cuja paciência e apoio o tornaram possível, aos meus Pais e Irmãos, que ajudaram à sua maneira.

## **AGRADECIMENTOS**

Meu agradecimento em especial ao meu professor orientador Dr. Gilberto de Oliveira Kloeckner que em vários momentos dedicou além do esperado; também ao amigo Paulo Cesar D. Motta, que contribuiu de maneira relevante à elaboração do trabalho.

## RESUMO

Considerando a importância da avaliação do sistema de Contas a Pagar, bem como os riscos envolvidos, e que as entidades privadas sem finalidade de lucros devem obedecer, primeiramente, os princípios fundamentais e as normas da Contabilidade, o que se constata na realidade é que essas entidades não vem dando a devida atenção a estes procedimentos. Por isso, este estudo tem por objetivo avaliar o Sistema de Contas a Pagar de uma dessas instituições, e apresentar sugestões para a segurança e o aperfeiçoamento do Sistema. A organização estudada é sem fins lucrativos e se dedica à capacitação de servidores municipais nas várias áreas de atuação municipal. Primeiramente, buscou-se, por meio de referências bibliográficas, estabelecer o conceito de auditoria, suas origens, evolução da mesma no Brasil e a sua divisão em Auditoria Independente e Auditoria Interna. Num segundo momento foi analisado o sistema contábil existente, com especial atenção ao módulo do Contas a Pagar. Essa análise demonstrou haver fragilidades no sistema de controle interno. Constatada essa situação, foi então desenvolvida toda uma série de instrumentos e de procedimentos para dotar a organização de um sistema de Contas a Pagar confiável, bem como adotar uma sistemática de controles por projetos. Uma vez adotados os sistemas propostos será possível à organização controlar, efetivamente, o seu Contas a Pagar e a ter, tempestivamente, uma visão dos riscos envolvidos. Além disso, a nova formatação do sistema por projetos permitirá operacionalizar as prestações de contas aos *stakeholders* envolvidos.

**Palavras-chave:** Auditoria interna. Contas a Pagar. Normas e procedimentos de auditoria interna. Controle interno.

## ABSTRACT

Considering the importance of evaluating a Payables system, as well as the risks involved, and that the non-profit private entities must obey, first of all, the Accounting fundamental principles and norms, what we find in the day to day reality is that such entities are not giving the appropriate attention to these procedures. Thus, this study aims at evaluating the Payables System of one of these institutions, and presenting suggestions to the safeguard and betterment of the System. The organization studied is a non-profit one and it is dedicated to capacitating county personnel in the various areas of the municipal activities. Firstly, by using the available bibliographic references, the concept of Auditing, its origins and its evolution in Brazil, and its ramification in Independent Audit and in Internal Audit, have been established. Afterward, the existing accounting system has been analyzed with special emphasis on the Payables module. This analysis has shown that a whole serie o fragilities did exist in their internal control system. Based on these findings a whole lot of instruments and procedures have been developed so that the organization would have a trustworthy Payables system, as well as an indication to provide the organization with a systematic projects control system. Whenever the proposed systems are implemented it will be possible to the organization to effectively control its Payables and to have, forthrightly, a perception of the risks involved. Furthermore, the new projects system format will enable the organization to be more accountable to all its stakeholders.

**Key words:** Internal auditing. Payables. Internal auditing norms and procedures. internal control.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Figura 1 - Visão Sistêmica das Entidades Sem Fins Lucrativos.....</b>	<b>31</b>
<b>Figura 2 - Fazer pagamentos .....</b>	<b>81</b>
<b>Figura 3 - Fazer Conferência de Transferências Eletrônicas .....</b>	<b>83</b>
<b>Figura 4 - Fazer Liberação de Pendências - Saldos/Vigências .....</b>	<b>85</b>
<b>Figura 5 - Fechamento de Diários.....</b>	<b>90</b>
<b>Figura 6 - Conciliações das Contas do Ativo e do Passivo .....</b>	<b>93</b>
<b>Figura 7 - Emissão do Livro Diário Contábil.....</b>	<b>96</b>
<b>Figura 8 - Emissão do Livro Razão Contábil.....</b>	<b>98</b>
<b>Quadro 1 - Processos do Contas a Pagar da EGEP .....</b>	<b>72</b>
<b>Quadro 2 - Procedimentos relativos à sede, à sucursal e aos stakeholders.....</b>	<b>73</b>

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CNAS - Conselho Nacional de Assistência Social

COAD - Conselho de Administração

DFC - Demonstração do Fluxo de Caixa

DOAR - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

EGEP - Escola Brasileira de Gestão Pública

ESFL - Entidades sem Fins Lucrativos

IBRACON - Instituto Brasileiro dos Contadores

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

MPAS - Ministério da Previdência e Assistência Social

NBC T - Normas Brasileiras Contábeis Técnicas

ONGs - Organizações não Governamentais

OSCIPs - Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público

OSs - Organizações Sociais

PLS - Patrimônio Líquido Social

PNP - Programa Nacional de Publicização

SIG - Sistemas de Informações Gerenciais

SIICP - Sistema de Informações Integradas do Contas a Pagar

SMPLS - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social

TI - Tecnologia de Informação

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>15</b>
<b>3</b>	<b>A ORGANIZAÇÃO ESTUDADA .....</b>	<b>18</b>
3.1	O SISTEMA GERENCIAL .....	20
<b>3.1.1</b>	<b>O Sistema de Controle Interno.....</b>	<b>21</b>
<b>4</b>	<b>O ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO DA EGEP .....</b>	<b>23</b>
<b>5</b>	<b>AS ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS E AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.....</b>	<b>27</b>
5.1	CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS.....	29
5.2	NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS APLICADAS ÀS ESFL.....	32
<b>5.2.1</b>	<b>O Princípio Contábil da Competência.....</b>	<b>33</b>
<b>5.2.2</b>	<b>Os Custos e as Despesas e o seu Confronto com as Receitas .....</b>	<b>36</b>
<b>5.2.3</b>	<b>As Demonstrações Contábeis.....</b>	<b>37</b>
<b>5.2.4</b>	<b>As Notas Explicativas .....</b>	<b>40</b>
5.3	PERPECTIVAS CONTÁBEIS PARA AS ESFL .....	41
<b>6</b>	<b>AUDITORIA CONTÁBIL.....</b>	<b>43</b>
6.1	O SURGIMENTO DA AUDITORIA .....	43
6.2	CONCEITO DE AUDITORIA .....	44
6.3	A AUDITORIA INTERNA.....	46
6.4	A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS.....	48
6.5	O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO .....	50
6.6	PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA .....	53
6.7	PAPÉIS DE TRABALHO.....	55
6.8	O PROGRAMA DE AUDITORIA .....	60
6.9	OS RELATÓRIOS DE AUDITORIA.....	62
<b>7</b>	<b>AS ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS E A GESTÃO DE RISCOS</b>	<b>63</b>
7.1	CARACTERIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR.....	63
7.2	A GESTÃO DE RISCOS .....	63
7.3	OS RISCOS NAS ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS .....	68
<b>8</b>	<b>A SITUAÇÃO ENCONTRADA .....</b>	<b>71</b>
8.1	A FRAGILIDADE DOS CONTROLES.....	72

<b>9</b>	<b>O SISTEMA DE INFORMAÇÕES INTEGRADAS DO CONTAS A PAGAR (SIICP) .....</b>	<b>74</b>
<b>9.1</b>	<b>FAZER PAGAMENTOS .....</b>	<b>74</b>
9.2	FAZER CONFERÊNCIA DE TRANSFERÊNCIAS ELETRÔNICAS .....	82
9.3	FAZER LIBERAÇÃO DE PENDÊNCIAS - SALDOS/VIGÊNCIAS .....	84
9.4	FECHAMENTO DE DIÁRIOS .....	86
9.5	CONCILIAÇÕES DAS CONTAS DO ATIVO E DO PASSIVO.....	91
9.6	EMISSÃO DO LIVRO DIÁRIO CONTÁBIL .....	94
9.7	EMISSÃO DO LIVRO RAZÃO CONTÁBIL.....	97
<b>10</b>	<b>O SISTEMA PROPOSTO DE AUDITORIA INTERNA DO CONTAS A PAGAR .....</b>	<b>99</b>
<b>11</b>	<b>RELATÓRIO DE RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>102</b>
11.1	CARTÕES DE ASSINATURA DOS COORDENADORES .....	102
11.2	NORMAS OPERACIONAIS FORMALIZADAS .....	103
<b>12</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>104</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>107</b>
	<b>ANEXO A - RESOLUÇÃO CFC N.º 780/95.....</b>	<b>114</b>
	<b>ANEXO B - NBC T- 12 – DA AUDITORIA INTERNA.....</b>	<b>115</b>
	<b>ANEXO C - RESOLUÇÃO CFC N.º 781/95.....</b>	<b>118</b>
	<b>ANEXO D - NBC P 3 – NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INTERNO - MINUTA FINAL.....</b>	<b>119</b>
	<b>ANEXO E - RESOLUÇÃO 000986 - APROVA A NBC T 12 DA AUDITORIA INTERNA - REGRAS GERAIS APROVAÇÃO .....</b>	<b>120</b>
	<b>ANEXO F - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE NBC T 12. DA AUDITORIA INTERNA .....</b>	<b>121</b>
	<b>ANEXO G - RESOLUÇÃO CFC N.º 877/00 .....</b>	<b>125</b>
	<b>ANEXO H - NBC T -10 - ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS NBC T - 10.19 - ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS .....</b>	<b>126</b>
	<b>ANEXO I - RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.229 DE 27.11.2009 APROVA A NBC TA 610 - UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA INTERNA .....</b>	<b>128</b>
	<b>ANEXO J - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE NBC TA 610 - UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA INTERNA.....</b>	<b>129</b>
	<b>ANEXO K - RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.024 DE 15.04.2005 APROVA A NBC T 11.3 - PAPÉIS DE TRABALHO E DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA .....</b>	<b>132</b>
	<b>ANEXO L - NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC T 11 - NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NBC T 11.3 - PAPÉIS DE TRABALHO E DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA .....</b>	<b>133</b>



## 1 INTRODUÇÃO

As estratégias empresariais são apoiadas pela expansão do uso da tecnologia de informação que busca agilizar o fluxo de informações para a tomada de decisões. Portanto, a informação deve ser entendida como um dos recursos básicos de uma empresa, como o capital, os recursos humanos, entre outros. Se as estratégias adotadas estiverem suportadas por sistemas de informações apropriados elas podem levar a novas formas de gerir um negócio.

Martin (2002) menciona a importância do gerenciamento dos recursos disponíveis como uma ferramenta estratégica que deve ser utilizada pelos profissionais para o bom desempenho de um Sistema de Informações Integrado em todo o sistema da empresa a partir da integração dos diversos departamentos, sendo estes de apoio ou produtivos. De acordo com Bouwens e Abernethy (2000), integração é a obtenção de informações sobre atividades desenvolvidas em departamentos ou áreas da empresa de forma que essas possam interferir e se relacionar com as ações tomadas em outras áreas ou departamentos da empresa, ou seja, haverá impacto de uma ação tomada em um departamento sobre o desempenho de outros.

Um aspecto importante quando se fala de Sistemas de Informações Gerenciais (SIG) é que na maioria das vezes não é feita referência à Contabilidade, que é, na realidade, o melhor e mais significativo SIG de uma organização. Ao falar sobre a Contabilidade, Riccio (2001) estabeleceu que ela é um sistema de controle largamente utilizado pela sociedade que, por sua natureza, é uma área controladora e consolidadora dos Sistemas de Informações da empresa. Nessa perspectiva, é pela via da Contabilidade que é possível estabelecer sistemas de controles internos para auxiliar e dar suporte aos processos de tomada de decisão na organização.

Nas entidades sem finalidade de lucros, caso da EGEP, as receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios da Oportunidade e da Competência, baseados nas receitas auferidas e despesas incorridas. Pelo Princípio da Oportunidade o registro do patrimônio deve ser feito de imediato e com a extensão correta, independente da causa que o originam. Assim os registros das variações patrimoniais serão feitos mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência. Já o Princípio da Competência determina que as receitas e despesas devem ser atribuídas aos períodos em que foram incorridas e não quando são recebidas ou pagas em dinheiro.

Portanto, todo registro contábil deve ocorrer mediante documento hábil, às contas de receita e despesas, superávit ou déficit serão evidenciados de forma segregada quando identificáveis, por tipo de atividade tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como comercial, industrial ou de prestação de serviços. Além disso, o valor do superávit ou déficit do exercício, enquanto não aprovado pela assembléia dos associados; e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são as determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis (CFC, 1990) e a sua divulgação pela NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis (CFC, 1992). Entre essas Demonstrações Contábeis merece especial atenção a Demonstração de Fluxo de Caixa que indica a origem de todo o dinheiro que ingressou em Caixa, bem como a aplicação de todos os recursos consumidos do caixa em determinado período, e, ainda, o Saldo do Fluxo Financeiro. Independentemente de aspectos formais e normativos a DFC é um importante instrumentos de apoio ao processo de tomada de decisão e controle gerencial; entretanto, ela não deve ser utilizada isoladamente, já que não evidencia aspectos importantes só contemplados nas demais demonstrações.

Como visto, é a Contabilidade que estabelece e que especifica os dados e informações necessários para uma boa gestão. Isto leva, necessariamente, a que haja, simultaneamente, um bom sistema de controle internos. Para Gherman (2005), controles internos são mecanismos de gestão que devem permear as operações e atividades críticas de forma ampla, gerenciada e eficaz, e devem ser adaptáveis às necessidades próprias de cada entidade. Assim, a Gestão de Riscos passou a representar um dos principais focos de gerenciamento nas entidades modernas, por isso, estruturar, implementar e manter sistemas eficazes de controles internos tornou-se um fator fundamental para o sucesso dessas entidades, objetivando a identificação dos riscos operacionais, bem como a adequação das políticas e procedimentos internos para atender as regulamentações internas e externas. Mas, para que seja possível avaliar riscos e estabelecer mecanismos de controles internos é necessário que o sistema contábil da organização seja submetido a um processo de auditoria.

A auditoria, segundo Attie (1998), tem evoluído muito nos últimos anos proporcionando um substancial acréscimo de conhecimentos em todas as áreas que envolvem, diretamente ou indiretamente, a contabilidade e os demais setores de uma organização. A Contabilidade está em constante relação com esses modernos sistemas, cuja intenção é avaliar as informações para que sejam confiáveis, adequadas, totais e seguras, convergindo a todos os

seguimentos da organização que possam interferir e gerar dados para as demonstrações contábeis em exame.

Considerando que a teoria é fruto do conhecimento adquirido no decorrer dos Cursos de Ciências Contábeis e de Mestrado em Controladoria, além do referencial bibliográfico utilizado sobre o tema citado, a parte prática tem fundamento a partir de um estudo de caso realizado na Escola Brasileira de Gestão Pública (EGEP), cuja proposta é contribuir, por intermédio de técnicas e aplicações dos conhecimentos de auditoria, para aperfeiçoar e tornar o sistema de controles internos da empresa em questão mais seguro e eficaz. Quanto à questão da necessidade de haver controles internos, Anthony e Govindarajan (2002, p. 27) pontificam que uma entidade “necessita ser controlada, isto é, os dispositivos que assegurem que ela siga na direção pretendida por seus executivos devem estar operantes”.

O presente trabalho se baseia numa combinação entre a teoria e a prática da auditoria interna agindo sobre o Sistema de Controle Interno do Contas a Pagar e visa mostrar seu funcionamento na busca pela eficácia do sistema, identificando possíveis erros e deficiências. Nas organizações, o Contas a Pagar se refere às obrigações contratadas através de compras a prazo de bens ou serviços e estão intimamente relacionados ao objetivo social da instituição, tendo, portanto, grande impacto no fluxo de caixa da mesma. Dessa forma, supõe-se que com a implantação de um Sistema de Informações Integrado do Contas a Pagar (SIICP) informatizado possam ocorrer mudanças na estrutura organizacional e na confiabilidade da organização.

Assim, um Sistema de Informações Integrado do Contas a Pagar (SIICP) pode trazer alguns ganhos como aumento do nível de comunicação, respostas rápidas às mudanças no fluxo de caixa, algumas influências na forma de gerir as despesas no atendimento e na minimização dos custos e períodos para controle gerencial, ou seja, apresentam na sua avaliação elementos qualitativos. Nesse sentido, o que se deve buscar não é implantar um sistema de informações integrado para aumentar o lucro, mas sim para não ter distorções na avaliação praticada, podendo inclusive detectar a ocorrência de má administração daquilo que a empresa gasta, sendo que pela atividade desenvolvida é possível até determinar se há crise na organização. Dessa forma, com a visão geral da utilização de um Sistema de Informações Integrado do Contas a Pagar (SIICP) pelos diversos departamentos da empresa, cada departamento pode constituir um subsistema que é abastecido com informações mais acuradas e tempestivas.

Portanto, entende-se neste estudo que uma vez inserido em cenários o Contas a Pagar da empresa que possui implantado um sistema de informações total, de maneira diferenciada, as funções exercidas descrevem a realidade na contabilidade após a integração do sistema de informações informatizado, observando as possíveis diferenças existentes entre as empresas que possuem um sistema de informações totalmente integrado e as que não o possuem. Mas, outros módulos são também importantes, como é o caso do Contas a Receber, Estoque, Tributos, Limite de Crédito, Faturamento, Empréstimos e Financiamentos.

É importante ressaltar que o processo de implantação de um tal sistema deve ser a partir da aprovação da Direção da empresa (nível estratégico), com a devida absorção pelos níveis gerencial e operacional. Deve ser também destacado que pelo detalhamento e a organização dos dados arquivados é possível gerar quaisquer relatórios de cunho gerencial, legal, fiscal e de quaisquer guias, tudo a critério do usuário, como, por exemplo, Fluxo de Caixa, Relatórios Legais e Fiscais e Outros derivados do Contas a Pagar que diretamente estejam ligados à finalidade da organização, não obstante o controle de quem detém o poder de pagamento na empresa.

## 2 METODOLOGIA

Segundo Yin (2001), este trabalho é considerado um estudo de caso único uma vez que retrata, de forma particular, a estrutura de um sistema de controle interno desenvolvido na Escola Brasileira de Gestão Pública (EGEP) para gerenciar o seu Contas a Pagar.

O estudo de caso conta com muitas técnicas utilizadas nas pesquisas históricas, mas a sua maior diferenciação, segundo Yin (2001), é a capacidade de lidar com uma ampla variedade de evidências tais como: documentos, entrevistas e observações. Para o autor, o pesquisador tem apenas a obrigação de se sentir livre para relatá-lo como realmente ele é.

Para melhor compreensão do trabalho desenvolvido é a seguir demonstrada a seqüência dos passos metodológicos seguidos.

- a) Definição da escolha do tema Auditoria como projeto de pesquisa;
- b) seleção da instituição como estudo de caso;
- c) estrutura do referencial teórico como parte da pesquisa;
- d) elaboração de um programa de auditoria com base no Sistema de Controle Interno da Instituição;
- e) avaliação do Contas a Pagar; e
- f) elaboração do Relatório de Recomendação.

Conforme Vergara (2009), a pesquisa, quanto aos fins, é considerada descritiva, pois os fatos são observados, analisados conforme acontecem na empresa em questão, e aplicada, pois tem uma finalidade prática, motivada para resolver problemas concretos, mais imediatos, evidenciados na empresa pela avaliação na prática do Sistema de Controle Interno.

Com relação aos meios de investigação, de acordo com a mesma autora, é uma pesquisa de campo, realizada no local onde ocorre. Utilizou como método de coleta de dados a entrevista e a observação, realizadas na instituição com o diretor e alguns funcionários para levantamento, averiguação e questionamentos que viessem a fundamentar o trabalho em si.

É também uma pesquisa documental realizada em documentos conservados pela empresa, com acesso aos registros no diário, razão, notas fiscais, como forma de verificar os dados auditados. Foi desenvolvida também uma pesquisa bibliográfica, que segundo Vergara (2009), é o material acessível ao público em geral. Como fonte de estudo e coleta de dados foram consultados livros, artigos e a *internet* para construir o referencial teórico do estudo.

Considerando os aspectos discutidos acima, o objeto de pesquisa deste trabalho é buscar subsídios teóricos para avaliar, na prática, a eficácia do Sistema de Controle Interno do Contas a Pagar de uma organização sem fins lucrativos. Para isso esta pesquisa tem como objetivo geral estabelecer um Sistema de Informações Integrado do Contas a Pagar de uma instituição sem fins lucrativos tendo em vista minimizar riscos.

Já como objetivos específicos este estudo se propôs a:

- Efetuar um levantamento da situação contábil, com ênfase especial no Contas a Pagar;
- Analisar o funcionamento do Sistema de Controle Interno do Contas a Pagar; e
- Avaliar como acontece a Gestão de Riscos das atividades do Contas a Pagar.

O levantamento dos dados foi definido pelo critério de acessibilidade, conforme preconizado por Vergara (2009), e constou de entrevistas com o Diretor Presidente, que permitiu e autorizou o acesso, e com os demais funcionários da área administrativa, mais precisamente o responsável pelo Contas a Pagar, que mostrou o funcionamento e a rotina diária de emissão de relatórios e de confrontação de dados, demonstrando a realidade e toda a sistemática adotada pela instituição.

A coleta de dados foi realizada da seguinte forma:

- a) **BASE:** tomou-se por base de seleção a documentação arquivada na EGEP;
- b) **CRITÉRIO:** foram selecionados 18 pagamentos, de forma aleatória, efetuados na data da exigibilidade, entre salários, encargos sociais, impostos, credores, prestação de serviços PF e PJ;
- c) **EXTENSÃO:** amostra em questão totaliza **R\$ 57.066,24, ou seja, 15,3%**, dos pagamentos efetuados no mês de maio de 2008, base abril.

Os pagamentos efetuados no período considerado foram os seguintes:

- Salários a Pagar: R\$ 6.076,33;
- Encargos Sociais a Recolher: R\$ 1.233,65;
- Impostos a Pagar: R\$ 1.239,92;
- Credores Diversos: R\$ 10.224,95; e
- Serviços Prestados – PJ: R\$ 38.291,39.

Relativamente ao tratamento dos dados coletados Yin (2001) considera que o estudo de caso pede envolver técnicas quantitativas e qualitativas, podendo haver uma integração de ambas, pois os dados se encontram estruturados e analisados com base na amostra e coleta dos dados pesquisados.

Um modelo de tratamento qualitativo que se pode destacar é encontrado na descrição de todos os procedimentos operacionais da organização: avaliação do Sistema de Processamento de Dados, do Contas a Pagar e da Contabilidade. Outra forma é a entrevista com os funcionários do setor de contas a pagar, conduzida de forma espontânea, focada para o tema em questão. Quanto à conferência dos dados, a representatividade dos valores a pagar pode ser considerada como um tipo de tratamento quantitativo.

Finalmente, com relação à coleta de dados, o grande número de transações realizada dificultou a escolha da amostra, mesmo porque as atividades desenvolvidas são variadas entre a atividade de desenvolvimento gerencial dos cursos aos municípios, bem como a atividade de preparação e realização de eventos organizados anualmente pela EGEP para os municípios através da Confederação Nacional dos Municípios (CNM).

### 3 A ORGANIZAÇÃO ESTUDADA

A Escola Brasileira de Gestão Pública (EGEP), uma associação sem finalidade de lucros que atua no fortalecimento e aperfeiçoamento da gestão pública, principalmente dos municípios, foi fundada em 30 de março de 2004, tendo como sócios fundadores os Srs. Régis Arnoldo Ferretti, Fernando Guimarães Ferreira e Luiz Fernando Rodriguez Júnior. O seu registro no Cartório de Títulos e Documentos das Pessoas Jurídicas de Porto Alegre ocorreu em 26 de janeiro de 2005. Segundo o seu Estatuto Social ela foi constituída na forma de associação consoante aos artigos 53 a 61 da Lei n. 10.406 (BRASIL, 2002), o Código Civil, tendo caráter colaborativo e voltada para a satisfação do interesse público na área de aperfeiçoamento da gestão pública. É uma associação de direito privado, sem fins lucrativos, como prazo indeterminado para o exercício de suas atividades.

A missão da EGEP, conforme estabelecido no art. 4º do Estatuto Social, consiste em:

- a) promover estudos, pesquisas, desenvolvimento, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos relacionados com a gestão pública e áreas afins;
- b) promover atividades culturais e de ensino na área de gestão pública, com característica multidisciplinar;
- c) capacitar profissionais tanto do setor público como privado, para o exercício de atividades vinculadas à gestão pública;
- d) contribuir para o aperfeiçoamento do estado da arte na área da gestão pública;
- e) constituir-se num centro de referência para questões concernentes à gestão pública;
- f) desempenhar outras finalidades relacionadas com o desenvolvimento e aperfeiçoamento da gestão pública e com o desenvolvimento econômico-social;
- e g) promover o ideal de responsabilidade social.

O art. 5º do seu Estatuto Social estabelece que a EGEP, para o cumprimento da sua missão, poderá:

- a) instituir e ministrar cursos destinados a bacharéis, acadêmicos e profissionais, tanto do setor público como privado, ligados à área da gestão pública;
- b) instituir, ministrar e apoiar cursos de Pós-Graduação, em sentido *lato ou scstricto*, visando à formação, aperfeiçoamento, especialização, mestrado ou doutorado para bacharéis, acadêmicos e profissionais ligados à área da gestão pública;
- c) organizar, promover realizar e apoiar seminários, congressos, simpósios, ciclos de estudos, cursos de extensão, especialização, mestrado ou doutorado, conferências, palestras e quaisquer outras atividades que possam contribuir para o aprimoramento cultural e profissional dos gestores públicos e exercentes de funções assemelhadas ou com atuação em áreas de interesse da instituição;
- d)



apoiar projetos e atividades de ensino e pesquisa relacionados, direta ou indiretamente, com a gestão pública; e) editar ou apoiar publicações relacionadas, direta ou indiretamente com a gestão pública; f) firmar convênios, inclusive com Instituições de Ensino Superior ou Escolas Superiores de carreiras de Estado, visando ao aperfeiçoamento cultural e funcional dos gestores e agentes públicos; g) relacionar-se com instituições públicas e privadas, nacionais ou estrangeiras, objetivando o intercâmbio, cultural e científico na área da gestão pública e ciências afins; e h) prestar serviços tendentes ao aperfeiçoamento da gestão pública.

Com o propósito de oferecer elementos educacionais e de treinamento para o desenvolvimento de modelos inovadores de elaboração e de implementação de políticas públicas, a EGEP mantém atividades que primam pela prática da boa governança. A EGEP mantém um escritório na SEUPS QD 705/905 – Bloco C nº 25 – Sala 303 – Centro Empresarial Mont Blanc – Asa Sul – Cep: 70390-055 – Brasília-DF, e no Rio Grande do Sul, em Porto Alegre, um outro escritório regional para a área administrativa de atendimento ao Presidente, facilitando as decisões mais próximas do Conselho de Administração.

A EGEP disponibiliza cursos, eventos e outros serviços dirigidos a todos os envolvidos no cenário da gestão pública – agentes administrativos e fiscais – como chefes do Executivo e Legislativo, contadores, procuradores, controladores internos e demais técnicos das administrações públicas.

A Diretoria da EGEP atua sob o novo conceito de gestão pública, propondo a superação da prática de mera verificação da legalidade dos atos administrativos, exercendo atividades pedagógicas em prol das atuais exigências constitucionais de qualidade, produtividade e eficiência e eficácia nos resultados. Os seus projetos educacionais visam a excelência das ações político-administrativas sob a responsabilidade dos municípios, que são fundamentais à transformação positiva da realidade socioeconômica brasileira.

Ao longo dos seus seis anos de funcionamento a EGEP teve um significativo crescimento. Esse resultado gerou a necessidade de expansão da sua área física e de melhorias no atendimento aos seus usuários. Assim, a EGEP, com o consentimento do Conselho de Administração, optou por uma reestruturação interna para atender as necessidades do seu público alvo no que respeita a capacitação de servidores municipais.

A EGEP tem como objetivo promover, difundir e coordenar a cooperação técnica entre organizações e instituições nacionais. A EGEP observa no seu relacionamento para com terceiros a ética corporativa e os princípios de orientação da excelência, da confiabilidade, da inovação, da economia, da qualidade e da moralidade. A EGEP quer ser reconhecida como a instância nacional de suporte técnico, jurídico e logístico em prol da qualificação da gestão tributário-financeira dos Municípios, com ganhos de eficiência, eficácia e economicidade nas ações levadas a efeito, todas com pleno respeito aos direitos fundamentais do contribuinte. Além disso, a EGEP, por ser uma associação sem fins lucrativos, tem o compromisso de manter valores instrumentais para determinar o seu modo de atuação, dentre os quais ganham relevo a prudência, a confidencialidade, a dedicação diuturna, a honestidade e a coragem, sem perder de vista a visão empreendedora a que se propõe.

### 3.1 O SISTEMA GERENCIAL

Em março de 2008, a partir de uma decisão da administração, a EGEP determinou uma auditoria interna do seu sistema operacional em virtude de mudanças no quadro de gestores e de parceiros. Isso somente foi possível através da ação do seu Conselho de Administração conjuntamente com a Presidência. Conforme discutido em assembléia e registrado em ata, foi resolvido que se fizesse a transferência da Matriz, estabelecida em Porto Alegre, para Brasília-DF, inclusive aprovando a constituição de um novo corpo de administração interna. Foi também adotado um conceito moderno de gestão para os próximos dois anos da entidade, pois esta estava preocupada com superar as práticas de mera verificação da legalidade dos atos administrativos, e determinada a adotar critérios nas atividades financeiras e contábeis em prol das atuais exigências de qualidade, produtividade e eficiência nos resultados dos projetos educacionais em curso nos municípios.

Na sua estrutura administrativa e de controle interno, a EGEP conta com duas pessoas na gestão de controle do Contas a Pagar e do Contas a Receber. Estas pessoas são também responsáveis pela gestão publicitária, pela manutenção do endereço eletrônico na Internet, *banners* e *folders* dos eventos e cursos.

A gestão financeira é acompanhada pelo Presidente através do envio de relatórios de receitas e despesas que são filtrados por uma pessoa subordinada ao Presidente. Dessa forma, assim que são certificados os compromissos financeiros e seguindo a ordem de prioridade é determinada a quitação, pelo banco, dos fornecedores, prestadores de serviços, impostos e salários, voltando para o financeiro para os devidos lançamentos na Contabilidade.

A partir dos resultados apresentados por uma auditoria interna a EGEP constatou a necessidade de adotar sistemas para um melhor controle dos recursos recebidos tanto das entidades municipais como diretamente dos alunos. Contudo, ao fazer a apuração dos resultados financeiros e apresentar aos seus parceiros o resultado do superávit ou déficit operacional, foi observado que vários itens tinham que ser corrigidos. Entre esses cabe destacar algumas distorções dos resultados operacionais, divergências no controle de receitas da entidade, ineficiência nas operações e no controle das ações geradas pela área administrativa. Estes fatos alertaram a entidade para a criação de um setor de controladoria. Essa área traduziria a visão sistêmica e deveria cumprir as funções a partir do entendimento de que somente ela deve abastecer com informações o processo decisório dos gestores. Essas mudanças seriam fundamentais para a certificação das demonstrações de resultados dos projetos desenvolvidos. Deve ser destacado que isso mudaria a realidade econômica da entidade após a apuração das despesas administrativas e operacionais, visando a efetiva eficiência dos processos como um todo.

### **3.1.1 O Sistema de Controle Interno**

Todas as instituições existentes em nossa sociedade precisam ter uma boa dose de organização para funcionar com eficácia e eficiência. Indústrias, comércios, bancos, órgãos públicos, instituições sem fins lucrativos, absolutamente todas elas precisam ter seus processos estruturados de maneira clara e racional, sob pena de apresentarem dificuldades em suas operações. Além disto, pela fragilidade de seus controles, estariam sujeitas a prováveis erros ou fraudes. Não há instituição sem sistema de controle interno, mas pode ocorrer que, em algumas delas, estes sistemas não sejam formalizados. E isto não é bom, pois pode possibilitar alterações nos fluxos operacionais, por livre e espontânea vontade de quem os executa.

Assim, num segundo momento foi analisado o sistema contábil existente, com especial atenção ao módulo do Contas a Pagar. Essa análise demonstrou haver fragilidades no sistema de controle interno. Constatada essa situação, foi então desenvolvida uma série de instrumentos e de procedimentos para dotar a instituição de um sistema de Contas a Pagar confiável, bem como adotada uma sistemática de controles por projetos. Uma vez adotados os sistemas propostos será possível à instituição controlar, efetivamente, o seu Contas a Pagar e a ter, tempestivamente, uma visão dos riscos envolvidos. Além disso, a nova formatação do sistema por projetos permitirá operacionalizar as prestações de contas aos *stakeholders* envolvidos.

Na nova estrutura administrativa a EGEP deveria contar com uma equipe multidisciplinar com capacidade de execução dos fins estatutários, além de dar maior abrangência operacional aos compromissos de Missão, Visão e Valores institucionais. Desta forma, a EGEP adotaria novas rotinas administrativas para o exercício de 2008/2009, sendo que os novos colaboradores deverão laborar para tornar notória a atividade docente da escola, bem como firmar novos convênios e parcerias com instituições públicas e privadas, nacionais e estrangeiras na área da gestão pública, tendo sempre presente a necessidade de manter uma completa regularidade fiscal, administrativa, civil, previdenciária e trabalhista.

A partir dessa situação o Presidente disponibilizou os recursos necessários para as novas atividades administrativas, sempre pautadas por um planejamento estratégico que justificava tais investimentos em recursos humanos e assessorias, adequados ao referencial de valores de mercado e à capacidade orçamentária aprovada pelo Conselho de Administração (COAD). Com as decisões tomadas em Assembléia Geral e definidas as novas bases de trabalho da equipe, foram tomando corpo, em caráter de urgência, as atividades para o desenvolvimento da nova imagem da EGEP frente aos desafios lançados pela associação. Entre essas atividades cabe destacar a revisão do processo de enquadramento tributário tendo em vista ser a EGEP uma associação sem finalidade de lucros.

#### 4 O ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO DA EGEP

As associações são entidades que se propõem a realizar atividades não destinadas a proporcionar interesses econômicos aos associados, sendo indispensável ao atendimento de suas finalidades de ordem moral, sem retirar o caráter não lucrativo do fim social. As contribuições dos associados, remuneração de certos serviços, cobrança de ingresso a conferências ou concertos, não são característicos do fim lucrativo, como não é igualmente a verificação de superávit na apuração de balanços periódicos. Não é incompatível com a gratuidade desses a formação de patrimônio, aquisição de sede própria ou de bens de capital.

Atualmente, a entidade está classificada na Secretaria da Receita Federal, segundo o comprovante de inscrição e situação cadastral, com o Código e Descrição da Natureza Jurídica sob o número 399-9 que é descrito como “Outras Formas de Associação”. A atividade econômica principal da EGEP está caracterizada sob o código 94.30-8-00 cuja descrição é “Atividades de associações de defesa de direitos sociais”. Já as atividades econômicas secundárias estão sob o número 94.93-6-00 e 94.99-5-00, sendo as suas descrições como “Atividades de organizações associativas ligadas à cultura e à arte” e “Atividades associativas não especificadas anteriormente” respectivamente.

O Código Civil (BRASIL, 2002), ao definir as regras de funcionamento das associações, deixa claro que estas nascem da união de pessoas que se organizam para prestar serviços à sociedade; desta forma, os associados terão direitos e obrigações para com a instituição e não entre si. Nesse sentido, Araújo (2009 apud RIBEIRO, 2009, p. 16) explica que “pode-se entender que o legislador quis dar à expressão fins não econômicos finalidade de não-distribuição de lucros ou parcelas de patrimônio da associação entre seus associados ou pessoas interessadas”.

As associações são constituídas por meio de uma reunião de pessoas que se denomina Assembléia Geral. Aos participantes desta assembléia caberá a aprovação das características da organização, a aprovação do estatuto social e a eleição dos primeiros dirigentes. Não geram obrigações e direitos recíprocos entre associados, mas somente destes com a entidade, na forma das disposições estatutárias. O estatuto social é o documento que determina as características e regula o funcionamento da associação civil sem fins lucrativos. Haverá um grupo de dirigentes responsáveis pela administração da instituição; porém, as decisões serão tomadas em assembléias gerais com a participação dos associados.

Prevê a lei que no caso de dissolução da associação o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais, deverá ser destinado à entidade Escola Brasileira de Gestão Pública (EGEP) de fins não econômicos designada no estatuto, ou omissa este, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) estabeleceu, dentre outros limites fundamentais, o da imunidade. Assim é que a Imunidade Tributária decorre inicialmente do próprio texto constitucional, prevista no art. 150 da Constituição, que reflete a limitação constitucional ao poder que tem o estado de tributar. A imunidade de impostos é concedida sobre o patrimônio, a renda e **os serviços das instituições de educação** ou de assistência social, que prestem serviços para os quais houver sido instituída, e que os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. Efetivamente, o referido artigo estabelece que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, 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 de assistência social, **sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;**

[...]

§ 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 nelas mencionadas<sup>1</sup>.

Paulsen (2008 apud RIBEIRO, 2009, p. 243), diz que “as regras negativas de competência tributária são consideradas como normas de imunidade, pois afastam a possibilidade de tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas”.

De acordo com a Lei n. 9.532 (BRASIL, 1997), em seu artigo 12, com a alteração introduzida pela Lei n. 9.718 (BRASIL, 1998), em seu art. 10 ambas incorporadas pelo Regulamento do Imposto de Renda em seu art. 170:

a) considera-se imune a instituição de educação que preste serviço 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;

<sup>1</sup> Disponível em: [www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br).

- b) considera-se entidade sem fins lucrativos a instituição de educação que não apresente superávit em suas contas, ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente à manutenção ao desenvolvimento de seus objetivos sociais;
- c) para o gozo da imunidade, essas instituições estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:
- c.1) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
  - c.2) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e no desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
  - c.3) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
  - c.4) conversar em boa ordem, pelo prazo de 05 anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
  - c.5) apresentar, anualmente a DIPJ, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil;
  - c.6) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem como cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes. Cabe nesse item ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3, deferiu medida cautelar que suspende até decisão final a aplicação da alínea “f” do § 2º do art. 12 da Lei n. 9.532, de 1997, na qual está contemplando o cumprimento do requisito da letra “f” do número III deste subitem como condição para o gozo da imunidade.
  - c.7) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo de imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de atividades, ou a órgão público;
  - c.8) outros, estabelecidos em lei específica, com seu funcionamento<sup>2</sup>.

Diferentemente da imunidade constitucional, a isenção não tem previsão na Constituição Federal (BRASIL, 1988). Ela será decorrente de lei que definirá o tributo objeto da isenção bem como as condições e requisitos exigidos para a sua concessão e o prazo de duração, se for o caso. A isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte da norma de tributação, sendo objeto de isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. Ocorre o fato gerador, mas existe uma lei que o isenta da tributação. A entidade é isenta de imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro, desde que observem cumulativamente as condições fixadas em lei. Assim, o art. 15 da Lei n. 9.532 (BRASIL, 1997) identifica as instituições consideradas isentas:

Art. 15 Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem a disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

<sup>2</sup> Disponível em: [www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br).

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ao de renda variável<sup>3</sup>.

Diante das considerações dos institutos **da imunidade e isenção** e das descrições do estatuto da EGEP, pode-se afirmar que a entidade se enquadra como Imune, e para garantir a imunidade prevista na Constituição Federal deve assegurar-se que todas as condições previstas em lei estão sendo cumpridas pela entidade para que o seu enquadramento tributário seja inquestionável. Para isso, a EGEP tem que seguir o estabelecido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade referentes às entidades sem finalidade de lucros.

---

<sup>3</sup> Disponível em: [www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br).



## **5 AS ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS E AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**

As Entidades Sem Finalidade de Lucros (ESFL) vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes na sociedade moderna, realizando atividades de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, educacional, científico, artístico, literário, recreativo, de proteção ao meio ambiente, esportivo, além de outros serviços, objetivando sempre a consecução de fins sociais. De um extremo ao outro do mundo, são notórias as ações voluntárias organizadas através de associações, fundações e instituições similares, com evidente contribuição para o desenvolvimento econômico, social e político das nações, já que voltadas a realização de inúmeras atividades não atendidas ou deixadas sob a responsabilidade do Estado.

Segundo Melo Neto e Froes (1999), as principais causas que têm levado a tal crescimento são, principalmente, as seguintes: a) crescimento das necessidades socioeconômicas; b) crise no setor público; c) fracasso das políticas sociais tradicionais; d) crescimento dos serviços voluntários; e) degradação ambiental, que ameaça a saúde humana; f) crescente onda de violência que ameaça a segurança das populações; g) incremento das organizações religiosas; h) maior adesão das classes alta e média a iniciativas sociais; i) maior apoio da mídia; e j) maior participação das empresas que buscam a cidadania empresarial.

O Governo Brasileiro, objetivando implementar suas políticas sociais, têm buscado mecanismos para normatizar as ações dessas entidades, especialmente no que se refere à disponibilização de recursos públicos, monitorando seus parceiros através dos termos de parcerias e contratos de gestão. Nesse sentido, foram criadas duas “figuras jurídicas” inéditas: as Organizações Sociais (OSs), criadas pela Lei n. 9.637 (BRASIL, 1998b) e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), criadas pela Lei n. 9.790 (BRASIL, 1999), que foi regulamentada pelo Decreto n. 3.100 (BRASIL, 1999d). Os nomes são muito parecidos, ambas não têm fins lucrativos, são de direito privado, têm objetivos similares, atuam praticamente no mesmo campo e podem se beneficiar de recursos públicos. Entretanto, não se confundem. Aliás, a Lei que trata das OSCIPs é clara ao dizer (Art. 2º. Item IX) que as “Organizações Sociais” não são passíveis de qualificação como OSCIPs.

O projeto das Organizações Sociais faz parte da estratégia central do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado e tem por objetivo principal, no âmbito do Programa Nacional de Publicação (PNP), absorver atividades publicáveis no setor de serviços não-exclusivos do Estado. Pela Lei das OSCIPs, poderão se qualificar como organizações sociais as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

Nesse contexto, a Contabilidade, consagradamente definida como um sistema de informação e mensuração, passou a ser requerida em diversos momentos pelos vários organismos governamentais e não-governamentais, para fornecer Demonstrações Contábeis e outras informações por ela geradas, quer para registros e concessão de certificados específicos ou mesmo para fins de prestação de contas das ações dessas entidades. Entretanto, não havia, até então, qualquer ato normativo contábil específico para as entidades sem fins lucrativos, gerando procedimentos contábeis não uniformes, apesar da obrigatoriedade da observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade editou, então, duas Normas Brasileiras Contábeis Técnicas (NBC T), objetivando regulamentar os procedimentos contábeis em "Entidades Diversas". As normas são as seguintes:

- NBC T 10 - Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas:
- NBC T 10.19 - Entidades Sem Finalidade de Lucros (CFC, 2000b).

Considerando o discutido acima, este capítulo tem por objetivo analisar a pertinência, aplicabilidade e oportunidade das citadas normas, considerando as características das ESFL, bem como os Princípios Fundamentais de Contabilidade e, naquilo que for pertinente, as práticas contábeis aplicadas às entidades de fins lucrativos.

## 5.1 CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS

Para Delgado (2004), as ONG's, ou organizações sem finalidade de lucros, são Organismos Não-Governamentais, criados pela sociedade civil para auxiliar o Estado na consecução do seu objetivo mais importante: garantir o pleno exercício da cidadania e da democracia e serve para auxiliar o Estado e, não raras vezes, serve para fazer o papel do Estado. Daí a necessidade de clareza nas suas atividades, nas aplicações de recursos oriundos da sua atividade, na captação de novos parceiros e projetos, a importância da auditoria como instrumento de comprovação da utilização de recursos recebidos de terceiros, até mesmo para esclarecer a sociedade da idoneidade da entidade. Por meio de demonstrações contábeis é que os futuros parceiros avaliam as condições das entidades denominadas sem finalidade de lucros, garantindo assim, a confiança na aplicação em financiamentos, com o objetivo de gerar serviços de caráter coletivo com fins sociais.

Na NBC T 10.19 (CFC, 2000b), (item 10.19.1.3), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) definiu da seguinte forma as entidades sem finalidade de lucros: "[...] são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit".

Pela definição acima, verifica-se que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade do CFC invocou dois aspectos fundamentais: a não distribuição do eventual resultado positivo e a nomenclatura do resultado apurado. Entretanto, estes aspectos não contemplam toda a complexidade e abrangência desse segmento. Nessas normas técnicas são muito significativas as contribuições apresentadas, especialmente as que tratam do reconhecimento das receitas e despesas. Nessas entidades, as principais fontes de recursos - as doações, subvenções e contribuições -, não guardam relação direta com os custos e despesas, tão visível nas atividades empresariais. A experiência permite afirmar que as receitas de muitas entidades sem fins lucrativos oscilam de forma totalmente desproporcional ao volume de custos e despesas, com *superávits* fantásticos em certos períodos e com *déficits* em outros.

Para Anthony e Govindarajan (2002, p. 813) a demonstração contábil é o relatório mais útil de uma organização sem finalidade de lucros, como é em qualquer empresa. O lucro líquido é, todavia, interpretado diferentemente nos dois tipos de organização. Numa empresa, como regra geral, quanto maior o lucro, melhor o desempenho. Numa organização sem finalidade de lucros, o resultado líquido deve situar-se somente em torno de um pequeno valor

acima de zero. Um grande resultado líquido significa que a organização não está prestando os serviços que aqueles que contribuíram com os recursos têm direito de esperar; uma série de prejuízos leva à falência, justamente como em qualquer empresa. Embora o desempenho financeiro não seja o objetivo principal de uma organização sem finalidade de lucros, ele é um objetivo necessário porque a organização não pode sobreviver se suas receitas, em média, são menores que suas despesas.

Nesse sentido, faz-se necessário, preliminarmente, caracterizar as entidades sem fins lucrativos, mesmo correndo o risco de, em função das limitações deste estudo, deixar de abordar particularidades importantes desse segmento como, por exemplo, as relacionadas com o marco legal do setor (isenções, imunidades, etc.). Olak (1996, p. 45) identificou quatro características principais dessas entidades:

- O lucro (superávit) não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais;
- Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
- O patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;
- As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais das entidades sem fins lucrativos.

Segundo Drucker (1994, p. XIV) as organizações sem fins lucrativos tem por objetivo "[...] provocar mudanças sociais [...] são agentes de mudança humana. Seu *produto* é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada". Nesse sentido, a mensuração econômica do **resultado social** é muito difícil. Aliás, talvez devesse ser utilizado um outro enfoque da Contabilidade, o social, por exemplo, para tratar dessa questão em particular.

Do ponto de vista sistêmico, essas entidades interagem com o ambiente externo no qual atuam, denominado sistema econômico e social, composto pelo mercado, governos, legislações, etc. e a sociedade, no sentido amplo (indivíduos, organizações não governamentais, etc.). Obtêm desse sistema os recursos (pessoal, materiais, dinheiro, tecnologia, informações, dentre outros) utilizados na execução das suas atividades de apoio (administração, manutenção, marketing, etc.) e atividades principais (filantropia, esporte, lazer, religião, cultura, educação, saúde, etc.), gerando, assim, o que se denomina de “produto

social”, ou seja, pessoas atendidas. Seus resultados são sempre mudanças em pessoas - de comportamento, competência, saúde, capacidade, esperanças, cultura, etc.

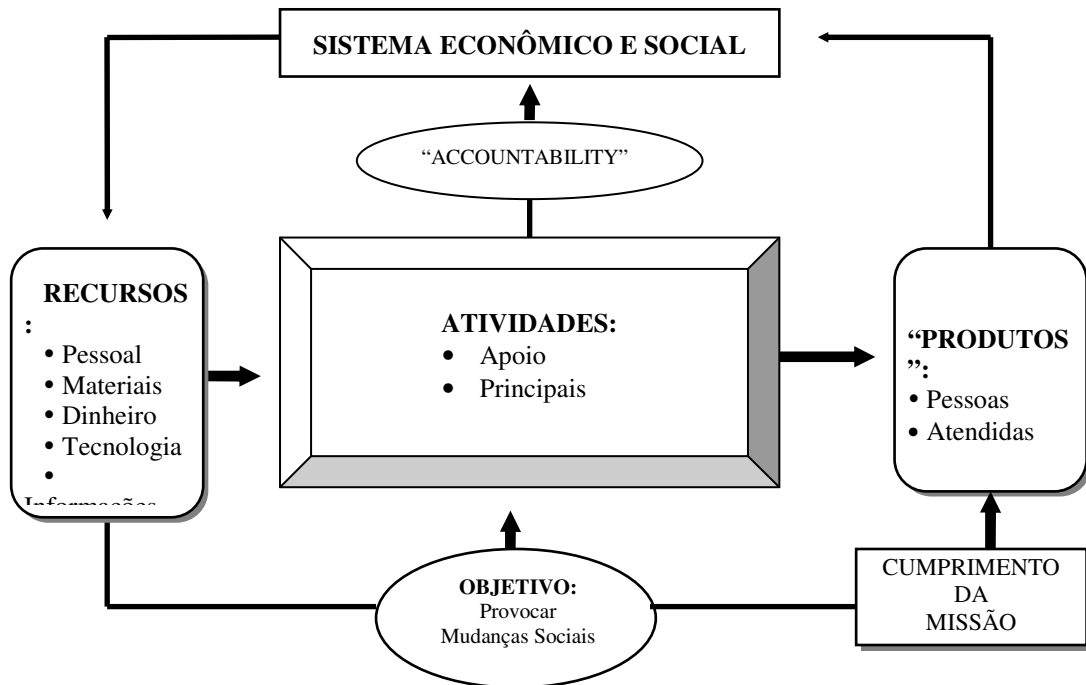


Figura 1 - Visão Sistêmica das Entidades Sem Fins Lucrativos

Segundo Marcovitch (1997, p. 121):

Por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do Terceiro Setor cultive a **transparência** quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. O diagnóstico “ex-ante” e a avaliação “ex-post” constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a preparação de **relatórios de avaliação**, e a sua disseminação constituem importantes **instrumentos de comunicação** com a sociedade (grifos nossos).

As palavras acima evidenciam claramente pelo menos três elementos caracterizadores de uma nova postura gerencial e de controle aplicados às entidades sem fins lucrativos: transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenhos) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis). Nesse contexto, é oportuno questionar de que forma a Contabilidade, definida como "o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica e financeira, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários [...]" (IUDICIBUS, 1993, p. 24), poderia gerar relatórios de modo a alcançar os usuários das informações contábeis das ESFL, valendo-se das atuais normas técnicas do

Conselho Federal de Contabilidade que, com simples adaptações (notadamente de nomenclaturas), são as mesmas regras aplicadas às empresas.

## 5.2 NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS APLICADAS ÀS ESFL

De acordo com a NBC T 10.19, item 10.19.3.1 (CFC, 2000b):

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são as determinadas pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 - Da divulgação das Demonstrações Contábeis.

A única alteração proposta à NBC T 3 (CFC, 1999e), no tocante às Demonstrações Contábeis (sentido *lato*), é a substituição da conta "Capital" por "Patrimônio Social" e "Lucros ou Prejuízos Acumulados" por "*Superávit ou Déficit do Exercício*". Subentende-se que nas demais Demonstrações Contábeis alterações análogas também devem ser consideradas.

Entretanto, exige-se para essas entidades, ressalvadas as inserções acima, as mesmas Demonstrações Contábeis e respectivos conteúdos, estrutura e nomenclatura válidos para as empresas. Pela NBC T 3, consolidada na Resolução CFC n. 847/99 (CFC, 1999e), as Demonstrações Contábeis exigidas são as seguintes: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido) e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade também se faz explícita na presente NBC.

No caso específico das ESFL, considerando as características que lhes são pertinentes, é oportuno questionar se os mesmos critérios praticados nas empresas, tanto em termos de estruturação como de divulgação das Demonstrações Contábeis, são também aplicáveis a essas entidades. Nesse sentido, analisa-se na sequência o Princípio Contábil da Competência e os Demonstrativos Contábeis aplicados.

### 5.2.1 O Princípio Contábil da Competência

"As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento". Este é o enunciado do Princípio da Competência conforme consta no Art. 9º da Resolução CFC n. 750 (CFC, 1993). E ainda: "O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração". Segundo a NBC T 3 (CFC, 1999e): "10.19.2.1 - As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência".

A discussão sobre o problema do reconhecimento das receitas deve iniciar com a própria definição de receita. O que é, primeiramente, receita? As receitas, nas organizações em questão, diferem das receitas nas organizações empresariais? Esse assunto assume singular e vital importância considerando-se que, no âmbito das entidades sem finalidade de lucros, discussões concernentes aos critérios de mensuração dos ativos, por exemplo, deixam de ser o foco crucial da questão, como o são nas empresas. Nestas, determina-se o valor patrimonial das ações tomando-se por base o valor do seu patrimônio líquido em determinada data. Isso significa que, aí, as atenções dos investidores voltam-se fortemente para o "valor" do patrimônio líquido, e esse deve representar o quanto vale a empresa em determinado momento para o seus proprietários.

Nas entidades sem finalidade de lucros, ao contrário, o patrimônio líquido (ou social, preferencialmente) deve representar a capacidade que a entidade tem de se manter no mercado, oferecendo seus serviços à comunidade, com eficiência e qualidade sem, contudo, comprometer a sua continuidade. É na Demonstração do Resultado, principalmente, que são evidenciadas as ações dos gestores da entidade. Tanto num como noutro caso as discussões versam sobre a formação, manutenção e ampliação do patrimônio social e isso ocorre, via de regra, com a participação das entidades públicas e privadas, comunidade de forma geral e, em menor grau, a partir da venda de serviços.

Para Iudícibus (1993, p. 132):

Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Nas palavras desse autor, ficam perfeitamente caracterizadas as dimensões básicas da receita:

- (I) Está ligada à produção de bens e serviços em sentido amplo;
- (II) Embora possa ser estimada pela entidade, seu valor final deverá ser validado pelo mercado;
- (III) Está ligada a certo período de tempo;
- (IV) Embora se reconheça que o esforço para produzir receita provoca, direta ou indiretamente, despesas (diminuição do ativo e do patrimônio líquido), não subordina, no tempo, o reconhecimento da receita ao lançamento da despesa.

De acordo com IPECAFI e Andersen (1991, p. 411) receita:

Corresponde à remuneração obtida em troca da venda, permanente ou temporária, de ativos da empresa ou pela prestação de serviços. Receita pode corresponder também a uma redução no passivo sem uma simultânea redução no ativo ou, ainda, a ganhos auferidos em outras transações que não na venda de ativos ou prestação de serviços.

Já o IBRACON (1992, p. 112), de forma mais objetiva, estabelece que a receita “corresponde a acréscimos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades que possam alterar o patrimônio líquido”. Estas duas últimas definições, é bom que se frise, se restringem basicamente às atividades empresariais.



Do ponto de vista normativo, conforme consta da Resolução n. 750 (CFC, 1993) as receitas são consideradas realizadas:

- I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
- II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- III - pela geração natural de novos ativos, independentemente da intervenção de terceiros;
- IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções (grifo nosso).

No enunciado do CFC há um destaque para as receitas de “doações e subvenções”. Nesse particular, do ponto de vista normativo, a entidade só pode reconhecer essas receitas quando do efetivo recebimento, ou seja, o regime adotado aqui é o de caixa. O CFC, entretanto, ao interpretar os Princípios Fundamentais de Contabilidade conforme a Resolução n. 774 (CFC, 1994), item 2.1.6 (Apêndice à Resolução CFC n. 750/93) destaca que “[...] o Princípio da Competência **não está relacionado com recebimentos ou pagamentos**, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período [...] (CFC, 1993, grifo nosso).

No caso em estudo, o reconhecimento e o recebimento, para o CFC, devem ser coincidentes. É até compreensível e aceitável essa posição normativa se consideradas as definições de “doações e subvenções”, isso por não haver, na maioria dos casos, formalidades contratuais (em termos jurídicos) entre a entidade e os subventores e doadores. O legislador levou em consideração outro princípio contábil, o da Prudência.

O excesso de formalismo nesses casos é evidente. A Contabilidade tradicional calcada em conceitos e princípios conservadores - necessários para fins legais, é verdade - acaba, algumas vezes, comprometendo a qualidade das informações e ofuscando, conseqüentemente, a efetiva contribuição da entidade para o cumprimento da sua missão. Nas organizações sem fins lucrativos, existem algumas peculiaridades que não podem ser omitidas, tanto para fins de definição da receita e do “momento” do seu reconhecimento, quanto para fins de sua mensuração. As doações e subvenções recebidas (ou prometidas), o voluntariado, as imunidades e isenções fiscais e tributárias etc. são os exemplos mais comuns.

Nesse particular, a NBC T3 (CFC, 1999e) é taxativa:

10.19.2.3 - As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.

10.19.2.4 - As receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.

Para o CFC, conforme estabelece a Resolução n. 774 (CFC, 1994):

No caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o seu registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado.

### **5.2.2 Os Custos e as Despesas e o seu Confronto com as Receitas**

Por definição, uma despesa acontece quando bens ou serviços são consumidos ou utilizados no processo de geração de receitas. Nesse particular, no que concerne a consumo de recursos, o termo “despesa” tem o mesmo sentido de custo. Para Iudícibus (1993, p. 133), “o que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção e a venda do produto (ou serviço) da entidade”. Mais importante do que a própria definição de despesa (ou custo), entretanto, é o grau de associação que esta tem com a receita. Esse tema normalmente é abordado, tanto na teoria da Contabilidade quanto na Contabilidade normativa, simultaneamente aos princípios contábeis (regime de competência, mais especificamente).

Do ponto de vista normativo, conforme a Resolução n. 750, Art. 9º, § 3º (CFC, 1993), as regras são claras: “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento”.

Parece tudo perfeitamente lógico e até de fácil compreensão quando se visualiza o processo físico e operacional de uma empresa industrial, comercial ou de prestação de serviços. Entretanto, tratando-se de entidades sem fins lucrativos (ESFL), as variáveis não são as mesmas, como na discussão da própria receita. Se pelo lado das receitas constata-se não haver relação direta entre o volume de serviços prestados com a receita realizada, também é

verdade que problema análogo encontra-se pelo lado das despesas. Como “vincular” as despesas às receitas se a correlação entre elas não for tão evidente? Nesse caso, fica evidente que as "regras" válidas para as empresas em geral não podem ser simplesmente acatadas na sua plenitude para as ESFL.

### 5.2.3 As Demonstrações Contábeis

Ao abordar as "Disposições Gerais", a NBC T 10.19 (CFC, 2000b) enfatiza que essa norma (item 10.19.1.2) destina-se, também, “a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, [...]”. Além disso:

Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devida, como se a entidade não gozasse da isenção.

O Decreto n. 3.100 (BRASIL, 1999d) também exige, ao tratar da prestação de contas das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), as seguintes Demonstrações Contábeis (Art. 11, § 2º): "demonstração de resultados do exercício; balanço patrimonial; demonstração das origens e aplicações de recursos e demonstrações das mutações do patrimônio social", acompanhadas das "notas explicativas das demonstrações contábeis, caso necessário"[sic].

Diante desse "ambiente" repleto de "legislações", é salutar questionar se a legislação (não contábil) das ESFL foi a grande "propulsora" da normatização contábil. Como a norma contábil veio *a posteriori*, esta, entende-se, procurou abarcar aquilo que já se exigia na legislação específica em termos de "concessão do certificado de entidade de fins filantrópicos"(CNAS) e relatórios de prestação de contas (OSCIP). Independentemente dessa particularidade, quais Demonstrações Contábeis são, realmente, importantes para as ESFL? Basicamente, elas são quatro:

## **(I) Balanço Patrimonial**

O Balanço Patrimonial é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, quer explore ou não atividade lucrativa. É uma foto (por isso demonstrativo estático) da entidade em dado momento, evidenciando, de forma sucinta, a situação econômica, financeira e patrimonial da mesma. Assim como nas empresas, o Balanço Patrimonial deve ser útil aos seus usuários e refletir, tempestiva e qualitativamente, a situação patrimonial. Caso contrário, este demonstrativo perde totalmente sua validade.

O conceito básico de Patrimônio Líquido é o mesmo tanto nas empresas quanto nas ESFL. A equação patrimonial tão conhecida não se altera, ou seja, Patrimônio Líquido Social (PLS) = ATIVO - PASSIVO (exigibilidades). O acréscimo, entretanto, do termo "SOCIAL" é recomendado por expressar mais adequadamente a quem, efetivamente, "pertence" o Patrimônio Líquido, ou seja, à própria sociedade em sentido *lato*. As contas que integram o PLS diferem um pouco das do PL das empresas. A conta "Capital Social" não existe nas entidades sem finalidade de lucros. Aqui, o termo mais comumente utilizado é "Patrimônio Social", "Patrimônio Próprio", ou, simplificada, "Patrimônio". Para Andrade (1991, p. 323), essas "não têm capital e que o termo mais comum utilizado é Patrimônio Social".

As contas de Reservas de Capital, Reservas de Reavaliação e Reservas de lucros, normalmente não existem nas ESFL nos mesmos moldes de que trata a legislação societária.

Como regra geral não se justificam criações de reservas nessas entidades a partir de superávits obtidos. As reservas são caracteristicamente (as de lucros) retenções de resultado não distribuído. E nessas instituições não cabem distribuições mesmo. Logo, o normal é a existência de uma conta específica de Patrimônio dentro do patrimônio líquido, substituindo a conta de Capital Social das empresas. E à tal conta de Patrimônio são agregados, no final do exercício os superávits e os déficits (MARTINS, 1990, p. 133).

Outra conta que deve integrar o Patrimônio Líquido Social refere-se às doações, subvenções ou contribuições patrimoniais. Esses recursos recebidos são normalmente muito significativos e devem ser reconhecidas pela contabilidade.

## **(II) Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* do Período**

Nas entidades sem finalidade de lucros esta demonstração, ora denominada de "Demonstração do Resultado do Exercício", "Demonstração do *Superávit* ou *Déficit*", "Demonstração das Receitas e Despesas", dentre outras, tem por objetivo principal evidenciar todas as atividades desenvolvidas pelos gestores relativas a um determinado período de tempo, denominado de "Exercício". Por esse motivo, prefere-se utilizar a expressão

"Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* das Atividades" ao invés de "Demonstração do Resultado". A ênfase aqui é dada à atividade e não ao resultado, como ocorre nas entidades de fins lucrativos. Obviamente, ao final, será evidenciado, também, um resultado (superavitário ou deficitário), mas à entidade sem finalidade de lucros, em linhas gerais, a preocupação maior é com as atividades desenvolvidas do que com o resultado.

Martns (1990), comentando as terminologias utilizadas para melhor demonstrar as receitas e despesas (se Demonstração do Superávit ou Déficit das Atividades ou Demonstração do Resultado) das ESFL, enfatiza que:

A palavra *resultado* não é tecnicamente incorreta de todo, mas carrega hoje muito o sentido de resultado em termos de lucro ou prejuízo; por isso está muito vinculada à entidade de fins lucrativos. Como não cabe falar em lucro ou prejuízo para as entidades sem finalidade de lucros, e sim em *Superávit* ou *Déficit*, julgamos preferível essa outra denominação (Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* das Atividades) (MARTNS, 1990, p. 238).

Essa demonstração, independentemente da terminologia adotada, é de fundamental importância para essas entidades por evidenciar, efetivamente, as ações dos gestores em termos de volume de recursos obtidos e custos e despesas empregadas nas atividades dessas entidades.

### **(III) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social (DMPLS)**

Nas ESFL, essa demonstração também tem sua utilidade por explicar as modificações ocorridas no Patrimônio Líquido Social (PLS) durante o período. Normalmente integram o PLS as seguintes contas: Patrimônio Social, Doações, Subvenções e Contribuições Patrimoniais e *Superávit* ou *Déficit* do Exercício. Portanto, nessa demonstração aparecem os saldos no início do período e os acréscimos/decréscimos por doações recebidas, *superávit* ou *déficit* obtido na Demonstrações das Atividades do Exercício e, eventualmente, por possíveis ajustes ao Patrimônio Social. Nas ESFL a DMPLS se assemelha, algebricamente, à Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido das empresas.

### **(IV) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)**

A estrutura dessa demonstração para as ESFL em pouco difere da estrutura proposta pela legislação societária utilizada pelas empresas em geral. O que muda é, basicamente, a terminologia utilizada. Não há, por exemplo, integralização de capital, distribuição de dividendos, etc. Conhecendo a estrutura e a forma de elaboração adotada na empresa, não há qualquer dificuldade de adaptá-la às ESFL.

A NBC T 10.19 (CFC, 2000b), ao citar a NBC T 3 e as legislações específicas das ESFL, passou a exigir das ESFL, subentende-se, também a DOAR. Entretanto, apesar da inegável utilidade dessa demonstração, é questionável o motivo pelo qual o CFC optou pela DOAR, ao invés da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC). O motivo parece ser óbvio, ou seja, o de atender, a posteriori, o que a legislação do Terceiro Setor já o exigia no concernente às Demonstrações Contábeis.

Martins (1990, p. 15), analisando a utilidade das Demonstrações Contábeis das ESFL, enfatizou que “normalmente há utilidade na DOAR, que deve então ser preparada, mas é, via de regra, de muito maior utilidade a demonstração do fluxo de caixa”. Portanto, se no campo empresarial a "morte" da DOAR já estava anunciada há muito tempo, muito melhor seria, em função das justificativas apresentadas, que as NBC T para as ESFL já contemplassem a DFC ao invés da DOAR

Efetivamente, a partir da promulgação da Lei n. 11.638 (BRASIL, 2007), que tornou obrigatória para as S.A. a demonstração do fluxo de caixa, o Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu a sua obrigatoriedade através da NBC T 3.8, aprovada pela Resolução CFC n. 1.157, de 13 de fevereiro de 2009.

#### **5.2.4 As Notas Explicativas**

De acordo com a NBC T 10.19 (CFC, 2000b):

As Demonstrações Contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;

- g) eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguro contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.

Merece destaque também "a evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador". A própria NBC T - 10.19 (CFC, 2000b), item 10.19.2.6, tratou de dar tratamento contábil diferenciado para "as receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica". Trata-se de um sistema contábil muito difundido em vários países, especialmente nos Estados Unidos da América, denominado de Contabilidade de Fundos. Por esse sistema, os recursos recebidos para atender atividades ou projetos específicos devem ser mantidos e controlados separadamente (em fundos), valendo-se das restrições impostas pelos doadores externos à entidade ou mesmo observando restrições impostas pelos órgãos diretivos da entidade. Pode-se ter, então, em uma entidade, vários tipos de "fundos" como, por exemplo, "Fundo para Imobilização", "Fundo de Bolsas", "Fundo de Pesquisas", etc. O ideal seria que, nesses casos, a entidade apresentasse as Demonstrações Contábeis fazendo uso desses dispositivos.

### 5.3 PERSPECTIVAS CONTÁBEIS PARA AS ESFL

No âmbito normativo, mesmo que de forma tímida, um importantíssimo passo já foi dado no sentido da definição de padrões relacionados ao conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das Demonstrações Contábeis e da sua divulgação aplicados às entidades sem finalidade de lucros. Espera-se, ainda, que se consolidem regras mais específicas para as diversas entidades desse segmento. Nesse sentido, estudos poderiam ser realizados objetivando fundamentar, científica e tecnicamente, questões ainda não consolidadas como, por exemplo, definição das entidades sem finalidade de lucros, suas principais características, classificação, principais fontes de recursos, etc. Isso fortaleceria, inclusive, o trabalho do

auditor quando da execução do seu trabalho e emissão do respectivo parecer. Definir padrões específicos para a auditoria seria um passo muito importante para essa categoria profissional.

Há questões ainda pendentes e que demandarão estudos técnicos específicos não só do órgão normatizador (CFC, no caso) mas também dos profissionais e estudiosos da Contabilidade. Cita-se, a título de exemplo, o item 10.19.2.8 da NBC T 10.19 (CFC, 2000b), quando diz que “As entidades beneficiadas, caso não tiverem usufruído a isenção de tributos e contribuições, devem registrar suas receitas e despesas, com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados como se não gozassem de isenção”.

Entende-se, também porque a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) deva fazer parte do elenco das Demonstrações Contábeis em substituição à Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). A DFC já se consolidou como um instrumento de "prestação de contas" e de gerenciamento dos recursos financeiros nas entidades em questão, muito mais do que a DOAR.

No âmbito gerencial, espera-se uma postura mais dinâmica e criativa por parte dos profissionais da Contabilidade, valendo-se de conceitos já consagrados pela Contabilidade e Controladoria empresarial. O processo de gestão deve fazer parte do dia-a-dia dessas entidades, não só na definição das suas diretrizes estratégicas, mas também nas fases de planejamento de curto, médio e longo prazos, avaliação das melhores alternativas para executar projetos e atividades, assim como o controle orçamentário, ou seja, na avaliação dos resultados alcançados frente aos objetivos previamente definidos. Técnicas mais simples como, por exemplo, orçamentos de receitas, custos, despesas, investimentos, caixa, etc., Demonstrações Contábeis projetadas, elaboração de projetos, relatórios de prestação de contas, etc., também são requeridos do profissional que atua nesse setor.



## 6 AUDITORIA CONTÁBIL

Neste capítulo serão discutidos alguns aspectos gerais da auditoria como a sua origem, evolução e conceitos. No entanto, a ênfase principal será dada à auditoria interna por ser ela a base do desenvolvimento deste estudo.

### 6.1 O SURGIMENTO DA AUDITORIA

A prática da auditoria surgiu provavelmente no século XV ou XVI na Itália. Os precursores da contabilidade foram os italianos, visto ser o clero, nessa época, o responsável pelos principais empreendimentos estruturados na Europa medieval. O reconhecimento oficial da prática da auditoria também ocorreu na Itália, em Veneza, onde, em 1581, foi formado o primeiro Colégio de Contadores, cujos candidatos tinham que completar um aprendizado de seis anos como contador praticante e se submeter a exame. Os trabalhos de auditoria, no início, eram bastante limitados, restringindo-se à verificação dos registros contábeis, comprovando sua exatidão (PEREZ JUNIOR, 1998).

A auditoria apareceu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis em razão do surgimento das grandes empresas e da taxaço do imposto sobre a renda baseado nos resultados apurados no balanço. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, manifestando-se primeiramente na Inglaterra que, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir as grandes companhias de comércio e também a aprovar a taxaço do imposto de renda sobre os lucros das empresas (FRANCO; MARRA, 1992).

A grandeza econômica e comercial da Inglaterra e da Holanda, em fins do Século XIX, bem como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da auditoria, que hoje é vista como consequência do crescimento das empresas, do aumento da sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia nos grandes projetos (FRANCO; MARRA, 1992).

A veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios. Ele poderia confirmar, de maneira independente, a qualidade e a precisão das informações prestadas. Surge daí, então, a figura do auditor (ATTIE, 1998).

A auditoria tem experimentado expressiva evolução nos últimos anos, sendo vista como um instrumento de controle administrativo. Destaca-se por ser ponto de convergência de todos os efeitos, fatos e informações originados dos diversos segmentos da empresa, principalmente da contabilidade, cuja finalidade é avaliar as informações no sentido de que sejam confiáveis, adequadas, totais e seguras (ATTIE, 1998).

A atividade de auditoria é bastante dinâmica e está em permanente mutação, o que requer maior atenção dos órgãos específicos ligados a essa área para padronizar e estabelecer procedimentos, fortalecer o sistema de auditoria e de mercado de capitais e, como consequência, dar maior segurança aos investidores, os acionistas (ALMEIDA, 1996).

Por fim, cabe ressaltar que a auditoria é uma especialização contábil voltada para testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado (ATTIE, 1998). Os exames de auditoria obedecem às normas e procedimentos de comprovação dos dados, exigindo uma atitude de reflexão competente e independente cuja atividade é fundamentalmente crítica, voltada às regras em vigor, testando as possibilidades de riscos e erros. Devem primar pela construção da credibilidade, clareza, maturação pessoal, dando ao profissional capacitação mental e intelectual para avaliar os dados em exame e concluir a partir deles.

## 6.2 CONCEITO DE AUDITORIA

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2010a):

A auditoria contábil é um conjunto de atividades técnicas e procedimentos, exercidas de forma sistematizada numa entidade, compreendendo a avaliação e exame dos procedimentos e das operações praticadas, com vistas a apurar a exatidão dos registros contábeis e a realidade das operações, e sobre estes emitir uma opinião.

O principal objetivo da Auditoria Contábil consiste em verificar se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a situação patrimonial, financeira e econômica das empresas.

Num outro ponto do *Manual de Auditoria Contábil* (CFC, 2010b) consta que

Uma auditoria é uma revisão das demonstrações financeiras, sistema financeiro, registros, transações e operações de uma entidade ou de um projeto, efetuada por contadores, com a finalidade de assegurar a fidelidade dos registros e proporcionar credibilidade às demonstrações financeiras e outros relatórios da administração.

Ainda conforme o *Manual* (CFC, 2010b), o processo de auditoria abrange três grupos de atividades: a auditoria financeira, a auditoria de cumprimento e a auditoria operacional. No caso deste estudo o que interessa é a auditoria financeira, pois “O objetivo geral das demonstrações financeiras é fazer com que o auditor expresse uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão razoavelmente apresentadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos” (CFC, 2010b).

A auditoria consiste, então, no exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão dos registros e das demonstrações contábeis. Os exames são efetuados de acordo com as normas de auditoria e incluem os procedimentos que os profissionais julgarem ser necessários para obter elementos de comprovação dos registros contábeis e analisarem se os mesmos foram executados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se refletem a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações (FRANCO; MARRA, 1992).

Segundo Attie (1998), o principal objetivo da auditoria é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis. Deve assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das suas operações, as origens e as aplicações dos recursos nos períodos analisados, de acordo com os princípios e as normas da contabilidade aplicadas com uniformidade. Portanto, a auditoria é o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações contábeis preparadas pelas organizações auditadas, utilizando critérios e procedimentos de modo que expressem, com clareza, a real situação da instituição em termos de direitos, obrigações e resultados das operações realizadas no período em exame, proporcionando uma interpretação uniforme e de fácil compreensão.

Apesar de não se destinar especificamente à descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticadas por funcionários ou administradores, a auditoria frequentemente apura tais fatos por meio de procedimentos e técnicas que lhe são próprios. A finalidade da auditoria não é apenas a de confirmar a existência dos registros e a veracidade dos comprovantes. Muito mais do que isso, julga também a moralidade do ato praticado, fiscalizando a própria administração, cujos erros, omissões ou fraudes podem ser por ela apontados.

Como visto anteriormente, o principal objetivo da auditoria contábil consiste em avaliar o Sistema de Controle Interno para verificar se ele reflete adequadamente a situação patrimonial, financeira e econômica da organização. Para tanto, necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno, proceder à revisão analítica das contas a fim de estabelecer natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, e colher evidências comprobatórias das informações contábeis espelhadas nas demonstrações para, a partir da avaliação das mesmas, emitir um parecer.

Os procedimentos de auditoria podem ser levados a efeito tanto externa como internamente. No primeiro caso acontece a auditoria independente, ou externa, que é conduzida por um contador não pertencente aos quadros da organização ou por uma firma especializada em auditoria. No segundo caso a auditoria é feita por um auditor interno que faz parte do quadro de funcionários da organização. Devido à natureza deste estudo, o foco, daqui por diante, estará centrado na auditoria interna.

### 6.3 A AUDITORIA INTERNA

O Auditor Interno surgiu como uma ramificação da profissão de auditor externo e, conseqüentemente, do contador. É um empregado da empresa, mas não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina. Além disso, não deve desenvolver atividades que ele possa vir, um dia, a examinar (como, por exemplo, elaborar lançamentos contábeis), para que não interfira na sua independência. Observam-se, no desempenho das suas funções, normas semelhantes às da auditoria independente (ALMEIDA, 1996).

A auditoria interna tem como objetivos: verificar se as normas internas estão sendo seguidas; aprimorar as normas internas vigentes; verificar a necessidade de novas normas internas; promover melhoria nos controles operacionais e avaliação da eficiência e eficácia da gestão; efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais (ALMEIDA, 1996).

Deve ser ressaltado, no entanto, que o auditor interno tem por obrigação, antes de tudo, seguir as normas de auditoria estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todos os países, com o intuito de regulamentar o exercício da função do auditor independente e interno. Essas normas estabelecem orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício das suas funções, na execução do seu trabalho e na elaboração do parecer que deverá ser emitido (FRANCO; MARRA, 1992).

Ainda segundo Franco e Marra (1992), as primeiras normas de auditoria no Brasil foram compiladas em 1972, com base na experiência de outros países. Esse trabalho foi iniciado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), hoje Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), sendo que as normas foram oficializadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e confirmadas pelo Banco Central do Brasil pela Resolução 220, de 15.05.1972.

As normas diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que estes se relacionam com as ações a serem praticadas, enquanto aquelas tratam das medidas de qualidade da execução destas ações e dos objetivos a serem alcançados pelos procedimentos. Elas dizem respeito não apenas às qualidades do auditor, mas fixam limites de responsabilidades no exame efetuado e no relatório emitido (ATTIE, 1998).

“O conjunto de princípios e preceitos consagrados para a realização dos trabalhos de auditoria denomina-se Normas de Auditoria” (PEREZ JUNIOR, 1988, p. 19), o autor classifica essas normas em três categorias:

- a) Normas gerais ou relativas ao auditor: o exame de auditoria deve ser executado por pessoa com treinamento técnico e reconhecida habilitação (treinamento e competência). Ela deve ser independente em todos os assuntos relativos ao seu trabalho (independência) e aplicar o máximo de zelo e cuidados na execução e preparação do relatório (zelo profissional);

- b) Normas relativas à execução do trabalho: o trabalho deve ser planejado e mantido sob supervisão (planejamento e supervisão), devendo ser feitos estudos e avaliação do controle interno da organização para que possam ser definidos a natureza, extensão e época dos procedimentos de auditoria (avaliação dos controles internos). Devem ser obtidos elementos comprobatórios suficientes e adequados por meio de inspeção, observação, indagação e confirmação para fundamentar o parecer do auditor (elementos comprobatórios); e
- c) Normas relativas ao parecer: o parecer deve declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria e se as demonstrações examinadas estão apresentadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. Deve expressar a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto e conter a indicação precisa da natureza do exame e do grau de responsabilidade assumida pelo profissional.

#### 6.4 A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das suas conclusões. Além disso, ao opinar sobre as demonstrações contábeis, deve procurar ser o mais imparcial possível uma vez que poderá ser necessário considerar, durante o exame das demonstrações contábeis, a possibilidade da ocorrência e descoberta de fraudes. Quando ocorrerem distorções por fraudes ou erros que afetam as demonstrações contábeis de forma relevante, cabe ao auditor interno fazer ressalva específica no seu parecer, mediante a exibição dos seus papéis de trabalho.

O auditor deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da organização, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo. O auditor poderá fornecer a terceiros informações sobre a instituição auditada, somente se for autorizado, por escrito, pela administração com poderes para tanto, incluindo, de forma clara e objetiva, os limites das informações a serem repassadas.

A Resolução nº 781/1985 (CFC, 1995), estabeleceu os requisitos de competência técnico-profissional, autonomia profissional, responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos relacionados com profissionais de outras áreas e cooperações com o auditor independente. Já as normas de execução dos trabalhos, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, são enfocadas sob vários aspectos. Segundo Attie (1998), as mais importantes dizem respeito aos seguintes itens: planejamento da auditoria, relevância, riscos da auditoria, aplicação dos procedimentos de auditoria sendo aplicados para acompanhar e controlar o uso e o consumo de recursos, visando verificar a existência de desvios em relação às rotinas pré-estabelecidas.

Conforme discutido por Attie (1992), o auditor deve obter, analisar, interpretar e documentar as informações fiscais, contábeis, financeiras e operacionais para dar suporte aos resultados do seu trabalho. O processo de avaliação das informações contábeis compreende a obtenção de informações sobre todos os assuntos relacionados com os objetivos e alcance da auditoria. As informações devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis no fornecimento de evidências às conclusões e recomendações da auditoria. A informação suficiente é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor. A informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável através do uso apropriado das técnicas de auditoria. A informação relevante é a que dá suporte às conclusões e recomendações da auditoria interna. A informação útil é a que auxilia a organização a atingir suas metas.

A aplicação dos procedimentos de auditoria, incluindo os testes e técnicas de amostragem onde praticável, deve ser definida antecipadamente e ampliada ou alterada se as circunstâncias assim o exigirem. O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objeto do trabalho da auditoria está sendo atingido.

O auditor deve adotar procedimentos adequados para assegurar que todas as contingências ativas e passivas relevantes, decorrentes de processos judiciais, reivindicações, bem como de lançamentos de tributos e contribuições em disputa, sejam identificadas e sejam do conhecimento da administração da organização.

O auditor interno deve examinar a observância das legislações tributária, trabalhista e societárias, bem como o cumprimento das normas reguladoras a que estiver sujeita a organização.

## 6.5 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabeleceu que

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pelas empresas, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seu dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a política traçada pela administração (CFC, apud FRANCO; MARRA, 1992, p. 207).

As normas de auditoria determinam que o profissional deve avaliar o sistema de controle interno da empresa em questão a fim de verificar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria (ALMEIDA, 1996). Os controles internos, segundo Attie (1998), são de interesse tanto de auditores independentes quanto de auditores internos. Em países como o Brasil, somente agora começa a ser conhecida uma acepção clara de controle interno, muitas vezes, confundida com auditoria interna. Esta equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente efetuados por um setor especializado, ao passo que o controle interno propriamente dito se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da instituição.

Ainda de acordo com Attie (1998), a partir do momento em que as empresas aumentam de tamanho, sua descentralização e a diversificação das atividades exigem controles internos mais rígidos. As empresas passam de uma estrutura familiar para uma estrutura mais complexa de pessoal e atividades, expondo-se a riscos enormes de toda a espécie.

Um sistema de controle interno compreende o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas que visam proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis com a finalidade de auxiliar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Os dois primeiros representam controles contábeis e o último, controles administrativos.

Conforme Almeida (1996), são exemplos de controles contábeis:

- a) sistema de conferência, aprovação e autorização;
- b) segregação de funções;
- c) controles físicos sobre ativos; e
- d) auditoria interna.



Ainda conforme Almeida, são exemplos de controles administrativos:

- a) análise estatística de lucratividade por linha de produtos;
- b) controle de qualidade;
- c) treinamento de pessoal;
- d) estudos de tempos e movimentos;
- e) análise das variações entre os valores orçados e os incorridos; e
- f) controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

De acordo com Attie (1998), um sistema de controle interno apresenta as seguintes características:

- a) plano de organização eficiente que proporcione uma apropriada segregação de função entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- b) adequado sistema de autorização e procedimentos de escrituração que ofereçam controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- c) observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- d) pessoal com qualificação técnica e profissional para a execução das suas atribuições.

Entre os objetivos de um sistema de controle interno Attie (1998) destaca:

- a) salvaguardar os ativos de prejuízos decorrentes de fraudes e erros;
- b) assegurar a integridade e a validade dos dados contábeis;
- c) promover a eficiência operacional e o atendimento às normas definidas pela empresa.

A salvaguarda dos ativos diz respeito à proteção do patrimônio contra perdas e riscos devido a fraudes ou erros. Deve-se observar que as organizações dispõem de uma gama de atividades que requer especialização, conhecimento e entendimento, de forma que sejam examinadas dentro de padrões adequados, minimizando a possibilidade de perdas e riscos.

Podem ser citados como exemplos, a salvaguarda dos ativos, a segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, determinação de função e responsabilidades, rodízio de funcionários, contagem física, alçadas e procurações, legislação vigente.

Attie (1998) cita como principais meios à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais, a utilização de documentação hábil e confiável, a conciliação entre as diversas fontes de informação, a existência de um plano de contas bem definido, a análise dos itens em exame, tempo hábil e a utilização de registro eletrônico.

A busca da eficiência operacional tem como principal objetivo o estabelecimento de regras fundamentais na condução das tarefas permitindo um desenvolvimento harmônico de toda a empresa e possibilidade de maior eficiência na forma como se desenvolvem as operações. Cada um dos segmentos de uma empresa tem suas particularidades e cada indivíduo precisa conhecer sua tarefa. Por isso há a necessidade de uma linha mestra de raciocínio e de conduta. Em relação a este aspecto, Attie (1998) garante que é importante observar a seleção (obtenção de pessoal qualificado), treinamento (capacitação do pessoal), plano de carreira, relatórios de desempenho, tempos e métodos, custo-padrão (acompanhamento permanente do custo de produção dos bens e serviços produzidos), manuais internos e instruções formais.

Outro aspecto importante de um sistema de controle interno é assegurar que os desejos da administração, definidos por suas políticas e indicadores por meio dos seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal; toda a estrutura da empresa (pessoas e organização) precisa funcionar em harmonia. Attie (1998) aponta alguns meios de suporte para a aderência às políticas existentes. São eles:

- a) Supervisão: desde que seja permanente, possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo, desde logo, possíveis desvios e dúvidas na execução das tarefas;
- b) Sistema de revisão e aprovação: indica quais políticas e procedimentos estão sendo seguidos; e
- c) Auditoria interna: verifica se as transações realizadas estão em consonância com as políticas definidas pela administração.

As organizações criam sistemas de controle interno com o objetivo de identificar se os métodos e rotinas adotadas estão de acordo com as metas estabelecidas pela instituição para um bom funcionamento das suas atividades, reduzindo a incidência de irregularidades e fraudes. Deve ser ressaltado, no entanto, que o controle interno se limita aos funcionários da empresa. A falta de treinamento e de qualificação para exercer com eficiência e eficácia as suas funções específicas pode resultar, e geralmente resulta, em negligência na execução das suas rotinas diárias, apropriação indevida de bens da instituição, induzindo a fraudes e desfalques e outros procedimentos duvidosos.

Almeida (1996) chama ainda a atenção para o fato de que cabe aos auditores fazer sugestões à administração da organização, por meio de relatório, no sentido de sanar qualquer falha no sistema de controle interno.

## 6.6 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Segundo Attie (1998), os procedimentos de auditoria são as ferramentas técnicas que o auditor usa para atingir seus objetivos. O conjunto de procedimentos conjugado com os objetivos a serem atingidos formularão o programa de trabalho a ser implementado, baseado na segurança do auditor quanto ao controle interno existente na empresa.

Os procedimentos de auditoria mais utilizados são; exame físico, confirmação, exame dos documentos originais, conferência de cálculo, exame de escrituração, investigação minuciosa, inquérito, exame dos registros auxiliares, correlação das informações e observação.

O Exame Físico é o procedimento utilizado para as contas do ativo e consiste em identificar fisicamente o bem declarado nas demonstrações contábeis, e verificar, *in loco*, a qualidade do item examinado (ATTIE, 1998).

O exame físico apresenta as seguintes características:

- a) Identificação: comprovação, por meio de exame visual, do item específico a ser analisado;
- b) Quantidade; apuração das quantidades reais existentes fisicamente;

- c) Qualidade: exame visual para assegurar que o examinado permanece em uso, não está deteriorado e merece fé; e
- d) Autenticidade: poder de discernimento de que o item examinado é fidedigno.

A confirmação é a declaração formal e isenta de pessoas externas à instituição. Para que o auditor obtenha essa declaração deverá informar a administração sobre os itens a serem confirmados, pois não tem poderes para assinar qualquer correspondência em nome da organização. Deve ficar sob sua responsabilidade o despacho e as respostas dos pedidos de confirmação, para que não haja qualquer tipo de alteração ou influência dos funcionários da instituição. Entre outros itens importantes da confirmação estão a seleção criteriosa dos bens e data, base dos pedidos de confirmação, nome e endereço correto, verificação das confirmações recebidas e despacho de segunda via para as não-recebidas.

Existem dois tipos de confirmação, a saber: o positivo e o negativo. O pedido positivo é o que traz maiores subsídios, uma vez que é utilizado quando se faz necessária a resposta de pessoa de quem se quer uma confirmação formal. Pode ser utilizado de duas formas: Branco, quando não se colocam valores nos pedidos de confirmação; Preto, quando, nos pedidos de confirmação se utilizam saldos ou valores a serem confirmados na data-base. Já o pedido de confirmação negativo é usado como complemento do pedido de confirmação positivo e deve ser expedido em carta registrada para se assegurar que a pessoa de quem se quer a confirmação, efetivamente, receberá o pedido. O auditor pode recomendar o tipo e inclusive utilizar ambos.

Pode ocorrer que, nem sempre, todos os pedidos de confirmação obterão respostas. O auditor, então, deve utilizar, como ultimo meio, o procedimento alternativo, desde que as confirmações recebidas nada tenham revelado de anormal em relação ao item auditado e desde que o volume de respostas lhe assegurem a efetividade do controle interno (ATTIE, 1998).

A conferência de cálculos é um procedimento de auditoria simples e completo para verificar a adequação das operações aritméticas e financeiras que envolvem somas e cálculos nas demonstrações contábeis. É de grande relevância que os valores listados, mesmo que possam ter sido confirmados pela organização, sejam conferidos pelo auditor, pois pode ocorrer que, em uma fita de soma, sejam incluídos ou excluídos números sem que sejam impressos. Além disso, pode haver também negligência dos funcionários, gerando erros que

acarretarão distorções numéricas, com consequente efeito nas demonstrações financeiras (ATTIE, 1998).

O exame de documentos é uma técnica de auditoria para constatar a veracidade, a autenticidade e a fidedignidade de documentos. Normalmente é verificado se a transação é adequada em função da atividade da organização, se a transação foi autorizada por pessoas responsáveis e o registro adequado das operações está espelhado contabilmente em contas apropriadas. Segundo Almeida (1996), existem dois tipos de documentos: os internos, produzidos pela própria organização, e os externos, fornecidos por terceiros à instituição. Ambos são utilizados em transações comerciais ou de controle da empresa.

O inquérito consiste na formulação de perguntas para obter as respostas desejadas. É um procedimento de auditoria muito importante desde que seja aplicado de forma correta. Segundo Attie (1998), o objetivo do inquérito é obter as informações necessárias ao andamento do trabalho do auditor, o que implica dizer que podem surgir outros pontos de vista, opiniões, filosofias, meias verdades. É essencial conquistar a confiança das pessoas para que exista uma aceitação mútua, virtual para uma análise mais criteriosa e verdadeira baseada em fatos reais e relevantes.

Os testes de observância têm o objetivo de certificar para o auditor que os procedimentos do sistema de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento. Permitem julgar a existência, a eficiência, a eficácia e a continuidade do controle interno. Já os testes substantivos são procedimentos que buscam obter evidência quanto à suficiência, à exatidão e à validade das operações realizadas, como testes de transações e saldos que têm a finalidade de certificar e confirmar os saldos contábeis e os procedimentos de revisão analítica que visam verificar o comportamento e a identificação de situação ou tendência atípicas.

## 6.7 PAPÉIS DE TRABALHO

O estabelecimento e a utilização de papéis de trabalho nos processos de auditoria está regulamentado conforme a Resolução 986, de 21 de novembro de 2003 (CFC, 2003a) que deu nova redação à NBCT 12 - Da Auditoria Interna (CFC, 2003b), bem como pela Resolução

1.024, de 15 de abril de 2005 (CFC, 2005a) que estabeleceu a NBC T11.3 (CFC, 2005b). Segundo Almeida (1996), os papéis de trabalho compõem o conjunto de documentos e formulários em que o auditor realiza seus apontamentos e colhe elementos comprobatórios suficientes para sustentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas. São de natureza confidencial e de propriedade exclusiva do auditor, pois revelam as descobertas realizadas e comprovam o trabalho executado.

Nos papéis de trabalho devem constar: o nome da instituição, departamento ou área a que se refere; espaço para codificação; espaço para identificação de quem o preparou, revisou, aprovou, e datas. Segundo Attie (1998), os papéis de trabalho devem obedecer a um padrão de elaboração de forma a expressar, com clareza, início, meio e fim. Entre os aspectos mais importantes dos papéis de trabalho, podem-se destacar: objetividade, clareza, lógica e limpeza.

Conforme discutido por Almeida (1996), os principais objetivos dos papéis de trabalho são:

- a) atender às normas de auditoria;
- b) acumular as provas suficientes para amparar o parecer do auditor;
- c) auxiliar o auditor durante a execução do seu trabalho;
- d) facilitar a revisão por parte do auditor responsável;
- e) auxiliar no trabalho da próxima auditoria; e
- f) apresentar na justiça as evidências do trabalho realizado.

Os papéis de trabalho espelham as características dos auditores que os elaboram, incluindo grau de conhecimento, bom-senso, imaginação, capacidade de nitidez, clareza, organização, limpeza e boa redação.

Conforme acentua Attie (1998), há vários tipos de papéis de trabalho, dentre os quais se destacam: reclassificação e/ou lançamentos de ajuste, ponto para recomendação, memorando, balancete, análise, conciliação, programa de auditoria. A breve discussão desses tipos de papéis que se segue é baseada em Attie (1998).

Segundo Attie (1998), o auditor pode detectar irregularidades ou erros nos dados contábeis sob exame e indicar correções por parte da instituição auditada, devendo, então, ao final do seu trabalho, fazer um levantamento da relevância dos lançamentos propostos e submetê-los à apreciação, informando as implicações e as resoluções a serem tomadas. Em sendo aceitos, os lançamentos propostos devem ser ajustados aos novos valores; caso contrário, o auditor precisará fazer uma avaliação independente e proceder à ressalva no parecer de auditoria.

O ponto de recomendação é um papel de trabalho que o auditor prepara e, com base nele, emite relatório após constatar fraquezas nos procedimentos de controle interno, apontando as deficiências existentes e sugerindo melhorias para os pontos encontrados.

O memorando serve para dar suporte aos trabalhos realizados pelo auditor, fornecendo uma seqüência mais longa ou um breve resumo, de acordo com a particularidade em que são utilizados.

O balancete de trabalho é a principal ferramenta para o trabalho de auditoria. Todos os demais papéis de trabalho, de alguma forma, se relacionam com ele, apenas diferenciando por este ser mais sintético, enquanto que os demais são analíticos.

A análise é preparada para a explicação da composição do saldo da conta analisada com o objetivo de um exame de profundidade dos lançamentos ou valores que a compõem.

Por ser de acordo ou combinar diferentes elementos, a conciliação se refere ao conjunto dos atos técnicos praticados pelo auditor para comparar uma amostra do universo contra diferentes fontes de informações, parâmetros ou critérios a fim de se certificar da sua exatidão e, quando for o caso, das causas das divergências constatadas. Essas fontes de comparação podem ser de ordem interna ou externa. Apurar o grau de igualdade entre ambos os dados ou informações e, quando for o caso, a razão das divergências existentes entre ambas, avaliando ainda o impacto dessas divergências nas demonstrações gerenciais, contábeis ou operacionais.

O programa de auditoria é o plano de ação voltado para orientar e controlar a execução dos exames de auditoria e, segundo Attie (1998), as suas vantagens mais importantes são que ele:

- a) determina a forma de trabalho mais adequada;
- b) acrescenta as considerações pelo autor;

- c) controla o tempo consumido na realização do trabalho; e
- d) verifica a seqüência lógica e, também, a evidência dos trabalhos e possíveis modificações ocorridas em comparações ao original.

Na adequação de um programa de auditoria, deve-se avaliar:

- a) definição dos objetivos da empresa;
- b) avaliação do controle interno;
- c) avaliação da relevância; e
- d) definição dos procedimentos e o momento de sua aplicação (ATTIE, 1998).

Para facilitar o trabalho do auditor interno os papéis de trabalho podem, e devem, ser armazenados em dois tipos de pasta ou arquivo eletrônico: uma pasta, ou arquivo, para papéis permanentes, e outra para papéis em curso.

A pasta de papéis permanentes deve conter os assuntos importantes que tenham interesse permanente e podem ser utilizados em bases recorrentes. Seu conteúdo necessita ser examinado e atualizado antes da execução do trabalho em curso, eliminando todo o material já superado. Não só devido ao passar do tempo mas também conforme o objetivo da auditoria, o conteúdo da pasta de papéis permanentes pode variar, como, por exemplo, identificação dados históricos, contábeis, dados de controle interno e contratuais ou de planejamento de longo prazo.

Já os papéis de natureza corrente são aqueles utilizados em exercício social que contém as informações somente para o trabalho em curso. Reúne todos os dados, exames e confirmações praticados que constituem a base da opinião formada pelo auditor, como, por exemplo, as demonstrações contábeis, questionários de controle interno, declaração de renda, entre outros.

Outro aspecto importante relativo aos papéis de trabalho, segundo Franco e Marra (1992), é que a sua elaboração deve conter um padrão definido, claro, em que o auditor relatará a profundidade dos testes, evidenciando a sua organização, sensibilidade, senso crítico e conduta ético-profissional. Os papéis de trabalho devem objetivar a obediência às Normas de Auditoria estabelecidas pelo CFC e evidenciar a conformidade com os Princípios



Fundamentais de Contabilidade. Além disso, os papéis de trabalho eles devem ser concisos, de forma que não haja necessidade de esclarecimentos adicionais, verbais ou escritos, determinando a clareza e a auto-suficiência de quem os preparou. É fundamental incluir todos os dados e informações relevantes que possam ser úteis ou necessárias no futuro, e que também amparem o que for mencionado no parecer e nos relatórios.

Para manter a sua confiabilidade e antes da emissão do parecer sobre a auditoria, os papéis de trabalho devem ser submetidos periodicamente a um processo de revisão. Segundo Almeida (1996), o principal objetivo da revisão dos papéis é ter a certeza de que o serviço foi executado de acordo com as normas de auditoria. Quando o trabalho for executado por assistentes, eles deverão ser adequadamente supervisionados (com efetivo acompanhamento da condução dos trabalhos). Quando da revisão dos papéis de trabalho especial atenção deve ser dada aos seguintes pontos:

- a) se todos os programas de auditoria foram assinados;
- b) se as folhas de controle interno foram apontadas;
- c) se as análises foram efetuadas com clareza, levando em conta natureza, extensão e datas dos procedimentos de auditoria, e se identificam o nome da instituição auditada, a data-base do balanço e o nome de quem fez o papel de trabalho;
- d) se todos os papéis de trabalho foram codificados corretamente; e
- e) se ocorreram desvios dos princípios de contabilidade ou das normas do CFC, ou ainda se inconsistências foram consideradas no parecer do auditor.

Convém lembrar ainda que os papéis de trabalho pertencem aos auditores e retratam o registro do trabalho executado e o suporte para a emissão do parecer; por isso, devem ser controlados, evitando que terceiros não-autorizados tenham acesso a eles, devendo ser arquivados em local fechado, com controle de entrada e saída e protegidos contra incêndio. Esses procedimentos de controle servem para resguardar e impedir a divulgação de assuntos confidenciais da organização auditada (ALMEIDA, 1996).

## 6.8 O PROGRAMA DE AUDITORIA

“Os programas de auditoria são a forma de uma série de procedimentos de verificação a serem aplicados a elementos determinados, com a finalidade de obter informações adequadas que possibilitam ao auditor formar sua opinião” (PEREZ JUNIOR, 1998, p. 57). Assim, um programa de auditoria deve ser preparado antes que se inicie qualquer trabalho, uma vez que consiste em medidas de verificação a serem aplicadas e conduzidas de tal forma que as inter-relações de um procedimento com outro sejam claramente demonstradas.

O auditor tem vários fatores para decidir o tipo de trabalho a realizar, como, a natureza dos problemas, a variedade das dimensões da organização e a amplitude dos controles internos adotados pela mesma. Os problemas que serão alvo de verificação mudam de acordo com a situação da contabilidade e com o objetivo da auditoria. Com essas variações, o programa de auditoria para detalhar o trabalho a ser executado torna-se uma necessidade, de modo que qualquer peculiaridade de uma situação específica possa ser contemplada.

Segundo Franco e Marra (1992), o programa de auditoria provê procedimentos que deverão ser aplicados para que se atinja o resultado desejado de forma ampla e flexível, permitindo modificações durante o plano de trabalho, de acordo com o grau de eficácia do sistema de controle interno da organização. Tem ainda o objetivo de permitir que vários profissionais possam trabalhar ao mesmo tempo, facilitando a execução dos trabalhos com programas específicos para cada área, conforme a necessidade. O auditor deve procurar obter as melhores provas, aplicando somente os testes realmente úteis dentro do plano de trabalho. A elaboração do programa consiste em escolher os procedimentos que podem ser usados em algumas situações, estabelecendo-se sua amplitude e oportunidade, de forma que o auditor demonstre ter profundo conhecimento dos métodos próprios de auditoria na elaboração e execução do mesmo.

Franco e Marra (1992) consideram que na busca pela qualidade e como forma de otimizar o planejamento e tempo de execução dos trabalhos, um programa de auditoria pode ser construído da seguinte forma:

- 1) **Verificação dos controles internos** – examinar os registros de controle interno, averiguando se as contas estão regularmente escrituradas e conciliadas durante o exercício;

- 2) **Verificação das contas** – decidir que contas serão analisadas, obter uma listagem dos saldos individuais, demonstrando as provisões, descontos ou outros abatimentos, efetuando a confirmação com os devedores, conforme critério de seleção indicado no programa (amostragem estatística, maiores devedores), e efetuar o corte de vendas para a data da confirmação;
- 3) **Confirmação dos saldos devedores** – selecionar os devedores, com nomes e saldos a serem confirmados, conferindo o saldo com o razão analítico, observando se a empresa fez alguma objeção sobre os saldos escolhidos para comprovação;
- 4) **Exame das respostas e procedimentos alternativos** – examinar as respostas recebidas, preparando resumo que compara os valores circularizados com o total das contas a receber e, se não for possível, pedir confirmação, examinar: cópia nas notas fiscais, faturas, comprovantes de entrega, baixa nos estoques, correspondência dos setores de cobrança e vendas, inspecionar recibos, comprovantes de depósitos; e
- 5) **Outros procedimentos** – avaliar as transações entre a data de confirmação e a data do balanço, examinando os itens vultosos ou excepcionais. Observar as transferências entre as contas a receber e as contas do passivo, atentando para as notas de devolução recebidas no primeiro mês após a data do balanço que evidencie vendas fictícias. Examinar os recebimentos subsequentes relativos aos maiores saldos das contas em aberto na data do balanço; atentar para a classificação correta entre circulante e longo prazo e para a existência de saldos credores e reclassificar para Contas a Pagar e, finalmente, ponderar se o devido corte de vendas foi efetuado conforme o programa de estoques para a data do balanço.

Deve ser ainda ressaltado que os programas de auditoria devem ser constantemente revisados e adaptados às mudanças que ocorrem na organização e no contexto em que são aplicados.

## 6.9 OS RELATÓRIOS DE AUDITORIA

O relatório de auditoria é a última etapa, é o auge do trabalho do auditor. Por esse meio ele se comunica com o seu cliente e informa o trabalho realizado, sua abrangência, a forma como o efetuou, os fatos considerados relevantes, as conclusões a que chegou, os fatos que determinaram sua opinião, recomendação ou parecer, sobre o trabalho em questão (FRANCO; MARRA, 1992).

Além de informar sobre o estado patrimonial e os resultados esperados e atingidos da organização, devem ser adotadas medidas adequadas de correção, alteração ou modificação nas estruturas de controle interno, sugerindo recomendações construtivas para a melhoria dos mesmos. Deve descrever o resultado do trabalho executado tendo em vista solicitações especiais da direção e dos demais usuários das demonstrações contábeis auditadas, informando situações novas que possam afetar a organização.

De acordo com Franco e Marra (1992), para que se atinjam esses objetivos, deve ter sido feito um estudo criterioso de todos os papéis de trabalho, descrevendo sucintamente cada ponto observando de modo que justifique sua inclusão no relatório. É interessante que haja um mínimo de padronização e formatação na estrutura do relatório para que se obtenha um nível de informação necessária, enfatizando a boa comunicação entre auditor e auditado. Além disso, o relatório deve ser redigido de forma clara, objetiva e imparcial, relatando com fidelidade os trabalhos executados e os fatos observados, isento de erros de redação, tomando o cuidado de não omitir fatos relevantes. Convém observar ainda que o relatório também deve conter, se necessário, os pontos não examinados, narrando os motivos pelos quais o auditor não os completou.

Após a assinatura, codificação e numeração do relatório de auditoria, tem início o processo de acompanhamento das medidas pela administração, conforme cronograma definido durante a discussão entre auditor e a auditado. A revisão final pode ser considerada como sendo o coroamento do trabalho do auditor, o produto final de todo o trabalho realizado (ATTIE, 1998).

## **7 AS ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS E A GESTÃO DE RISCOS**

Neste capítulo são abordados os principais aspectos referentes à caracterização do chamado terceiro setor, à gestão de riscos e aos riscos nas ESFL.

### **7.1 CARACTERIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR**

No Brasil, assim como em outros países, ocorre o crescimento do Terceiro Setor que, por sua vez, coexiste com dois outros setores: o Primeiro Setor, representado pelo governo, cumprindo este uma função administrativa dos bens públicos, correspondendo assim às ações do Estado com fins públicos, tanto no âmbito municipal, estadual como federal, e o Segundo Setor, representado pelo mercado, ocupado pelas empresas privadas com fins lucrativos.

O Terceiro Setor é assim chamado porque engloba instituições com fins públicos, porém de caráter privado, que não se enquadram, portanto no Primeiro Setor (Estado). São regidas pelo direito privado, mas não possuem objetivos mercantis, também não sendo qualificadas como instituições do Segundo Setor (Mercado). Fazem parte do denominado espaço público não estatal. Estas organizações que se qualificam como entidades do Terceiro Setor são as Organizações não Governamentais (ONGs), ou seja, associações, fundações, entidades de assistência social, educação, saúde, esporte, meio ambiente, cultura, ciência e tecnologia, entre outras várias organizações da sociedade civil.

### **7.2 A GESTÃO DE RISCOS**

O termo Risco é utilizado em Administração, Atuária, Economia, Direito e outras ciências para designar o resultado objetivo da combinação entre a probabilidade de ocorrência de um determinado evento, aleatório, futuro e que independa da vontade humana, e o impacto resultante caso ele ocorra. Para a ciência atuarial esse conceito pode ser ainda mais específico

ao se classificar o risco como uma a probabilidade de ocorrência de um determinado evento que gere prejuízo econômico. O simples fato de uma atividade existir abre a possibilidade da ocorrência de eventos, ou de uma combinação deles, cujas conseqüências podem constituir oportunidades para obter vantagens ou então ameaças ao sucesso.

Nunca se falou tanto em riscos no ambiente corporativo e já é bastante improvável encontrar um tomador de decisões que não tenha pelo menos noção dos estragos que possam ser causados à sua corporação por um tratamento inadequado de situações potencialmente perigosas, sejam de natureza financeira, operacional ou estratégica. Em meio a uma onda de regulamentações pró-governança corporativa e de preocupações crescentes com a sustentabilidade dos negócios, a maneira como as empresas gerenciam seus riscos passou a incidir diretamente nas decisões de investidores e no potencial de geração de valor aos acionistas.

A gestão de risco passou a representar um dos principais focos de gerenciamento nas entidades modernas; por isso, estruturar, implementar e manter sistemas eficazes de controles internos se tornou um fator fundamental para o sucesso dessas entidades, objetivando a identificação e o gerenciamento dos riscos operacionais, bem como a adequação das políticas e procedimentos internos para atender as regulamentações internas e externas. Os controles, internos, conforme discutido por Gherman (2005), são mecanismos de gestão que devem permear as operações e atividades críticas de forma ampla, gerenciada e eficaz, e devem ser adaptáveis às necessidades próprias de cada entidade.

No gerenciamento de risco institucional, a controladoria deverá criar mecanismos de controles internos objetivando o aumento da segurança das atividades na busca de um crescimento na confiança do mercado em relação à entidade. A dificuldade em criar sistemas de controles internos estruturados e adequados às necessidades institucionais ensejou, segundo Gherman (2005), a busca de estruturas prontas e flexíveis (frameworks – sistemas de controle estruturados com elementos de gestão), cuja funcionalidade deve englobar, no mínimo, os seguintes aspectos:

- foco nos objetivos do negócio e missão da instituição;
- gestão de riscos corporativos, notadamente os de natureza operacional; e
- conformidade com as normas oficiais aplicáveis.

Na busca dessa solução sistêmica, a controladoria deverá buscar as melhores alternativas para que os riscos sejam minimizados, mas de forma a que isso não crie barreiras estruturais para a própria entidade. Nessa tarefa, deverá ser considerado que os controles deverão ser adaptados às necessidades de cada atividade e que permitam a geração de informações para o efetivo monitoramento da sua eficácia, ou seja, que possam ser avaliados de forma sistemática.

O papel da controladoria na gerência de risco passa:

- ✓ pelo entendimento do perfil e das estratégias alinhadas ao risco assumido pela entidade;
- ✓ pelo fornecimento de informações sobre os riscos da entidade;
- ✓ pela criação de facilidades na implementação de controles para um melhor gerenciamento dos riscos enfrentados pela entidade;
- ✓ pela ajuda à gerência de risco da entidade no desenvolvimento de relatórios sobre controles e no cumprimento das leis e regulamentos, evitando desgastes gerados por danos à reputação da entidade;
- ✓ pela confiança nos registros contábeis/financeiros (objetivos de informação): todas as transações devem ser registradas, todos os registros devem refletir transações reais, consignadas pelos valores e enquadramentos corretos; e
- ✓ pela conformidade (objetivos de conformidade) com leis e normativas aplicáveis à entidade e à sua área de atuação.

É nesse contexto que se pode compreender o crescente esforço para prover informações precisas sobre os pontos críticos do negócio e principalmente sobre o modo como são administrados. Agora, com a importância do risco já incorporada nas mentes e ações daqueles que definem as estratégias das organizações, uma nova visão sobre o tema começa a se delinear.

Para Ferreira, Valente e Asato (2002 apud SCHMIDT; SANTOS, 2006), as atividades de controle são aquelas executadas a tempo e maneira adequados, permitindo a redução ou a administração dos riscos. As atividades de controle podem ser de duas naturezas: atividades de prevenção e atividades de detecção. Dentre essas atividades cabe destacar:

- ✓ alçadas (prevenção): representam os limites determinados a um colaborador quanto à possibilidade de este aprovar valores ou assumir posições em nome da entidade;
- ✓ autorizações (prevenção): a controladoria, em conjunto com a administração, deve determinar as atividades e transações que necessitam de aprovação de um supervisor para que sejam efetivadas;
- ✓ conciliação (detecção): representa a confrontação da mesma informação com dados vindos de bases diferentes, adotando as ações corretivas, quando necessário;
- ✓ revisões de desempenho (detecção): a controladoria deverá acompanhar uma atividade ou processo para avaliar sua adequação e/ou desempenho em relação à missão, objetivos e metas;
- ✓ segurança física (prevenção e detecção): a controladoria deverá criar controles focados nos valores da entidade, buscando a proteção contra uso, compra e venda não autorizados;
- ✓ segregação de funções (prevenção): a efetividade dos controles internos é um dos pontos mais importantes de uma entidade, pois busca reduzir tanto riscos de erros humanos quanto riscos de ações indesejadas. Atividades de contabilidade, conciliação, autorização, custódia, inventário, controles de pagamento, administração de recursos próprios e de terceiros, normatização (gerenciamento de riscos) e fiscalização (auditoria) devem estar segregadas entre funcionários e supervisionadas pela controladoria; e
- ✓ sistemas informatizados (prevenção e detecção): os controles internos criados através de sistemas de informações, devem ser de dois tipos: 1) controles gerais, que pressupõem a existência de controles internos nos centros de processamento de dados e controles na aquisição, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas; e 2) controles de aplicativos, que são os controles internos focados nos aplicativos corporativos que tem a finalidade de garantir a integridade e a veracidade dos dados e transações da entidade.



Ainda em relação ao tema controladoria, deve ser enfatizado que nos últimos anos o foco de atenção maior tem sido para a contabilidade por responsabilidade e sobre o desenvolvimento de relatórios que gerem informações que permitam medir o desempenho dos gestores a quem esta responsabilidade é atribuída. No caso de um sistema personalizado, e diante da implementação e da gestão do risco do controle operacional, é imprescindível especificar os seguintes tipos de centros de responsabilidade:

- centro de receitas;
- centro de despesas;
- centro de lucros; e
- centro de investimentos.

Um centro de responsabilidade é uma unidade da organização representada no organograma e tem como objetivo ajudar a implementar as suas estratégias por meio da realização das metas definidas, possuindo entradas e saídas. As entradas são os recursos utilizados, avaliados ao seu custo; as saídas são receitas que são produtos e serviços.

Em trabalhos recentes, alguns autores vêm aumentando o nível de abrangência dos controles internos, ao preconizar que esses controles constituem um processo implementado pela alta administração da empresa, envolvendo diretores, gerentes e funcionários com a finalidade de prover razoável garantia quanto à realização dos objetivos específicos da empresa, nas seguintes categorias: observar o alinhamento das ações ao direcionamento estratégico; conceder efetividade e eficiência às operações; obter confiabilidade no processo de comunicação, especialmente por meio das demonstrações contábeis; e assegurar a conformidade com as leis e os regulamentos (FUZINATO, 2004). Essa definição inova o conceito tradicional ao adicionar um objetivo que atende especificamente a diversas instâncias da alta administração, representado pela observação do alinhamento das ações ao direcionamento estratégico.

Considera-se que os controles internos serão implementados pela alta administração, compreendendo intervenções tanto do Conselho de Administração quanto da Diretoria Executiva, pelo fato de que é de ambos a responsabilidade de estabelecer o Plano da Organização. Esse plano define o desenho organizacional da empresa (organograma), estabelece as responsabilidades básicas de cada unidade (atribuições funcionais) e aloca os

recursos necessários para a adequada gestão dessas atribuições, representados por pessoas qualificadas, recursos materiais e sistemas baseados na tecnologia de informação (TI).

Nesse processo, cabe ao Conselho de Administração a definição das diretrizes estratégicas e de algumas diretrizes específicas, geralmente ligadas à otimização do processo de supervisão. A Diretoria Executiva deve implementar as ações diretas necessárias para o cumprimento dessas diretrizes.

### 7.3 OS RISCOS NAS ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS

O Governo, ente público que é o grande responsável pelas questões sociais, é conhecido como o Primeiro Setor. Não paga tributo, mas tem suas obrigações de Reter Tributos na Fonte sobre os pagamentos efetuados, o que não é objeto deste trabalho. Do outro lado, objetivando primariamente o lucro, vem o setor privado, responsável pelas questões individuais. Este sim, sujeito à tributação sobre inúmeras obrigações. Para este Segundo Setor existe farta literatura, profissionais altamente qualificados, empresas especializadas em orientá-lo nas suas obrigações contábeis e tributárias, inclusive grandes corporações de auditoria e de assessoria jurídica.

Não enquadráveis nos dois parâmetros acima estão as entidades sem finalidade de lucros e não governamentais, popularmente conhecidas como ONG`s, com o objetivo primordial de gerar serviços de caráter público, como os sociais, filantrópicos, culturais, recreativos, religiosos, artísticos etc., que vem ganhando importância nos últimos anos.

É sobre esse setor que vamos discorrer, uma vez que ele também tem suas obrigações legais a cumprir, principalmente as tributárias, necessitando da contabilidade para provê-las com informações econômico-financeiras sobre seu patrimônio e suas mutações, utilizando registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos expressos sob a forma de relatórios e pareceres. Há, inclusive, uma carência de literatura dirigida ao setor visando orientá-lo melhor para o cumprimento das suas obrigações fiscais.

É sabido que essas entidades obtêm algumas isenções tributárias — formas públicas de financiamentos — além de se beneficiar de aportes financeiros via doações do setor privado, com incentivos fiscais para o doador, necessitando prestar contas das suas atividades aos seus financiadores. Qualquer deslize pode ser fatal dada a peculiaridade do setor. Por exemplo, se um grande magazine, por uma falha sua, perde um cliente é como se um rio perdesse um copo d'água. Mas, uma entidade sem finalidade de lucros (ESFL), por falhar no cumprimento de formalidades legais, pode perder até a sua fonte de financiamento. Portanto, não vale à pena arriscar.

É por isso que a contabilidade precisa, então, gerar dados realistas, atualizados e regulares, com clareza e exatidão, tendo sempre transparência ao relatar como foram aplicados os recursos obtidos para não quebrar a sustentabilidade da organização. Para isso é bom verificar os Esclarecimentos do Conselho Federal de Contabilidade sobre Balanço Social e examinar a Norma Brasileira de Contabilidade, em especial a T10.19 - Entidades Sem Finalidade de Lucros (CFC, 2000b) e a T15 - Informações de Natureza Social e Ambiental (CFC, 2004).

É imprescindível publicar dados precisos e confiáveis através das demonstrações da origem e da destinação dos recursos recebidos, uma vez que o setor tem singular importância, não só pelo atendimento a milhões de pessoas que dele dependem como também para se firmar como preservador da ética e de valores morais de que tanto a sociedade necessita. A primeira tarefa do contador para uma adequada formação de dados para o balanço social é ajustar o plano de contas da entidade. Quanto mais cedo o fizer, mais facilitada será sua tarefa, já que o incremento de informações exigido nem sempre será suprido pelos relatórios internos ou estatísticos da entidade.

É igualmente importante lembrar que a omissão de qualquer das obrigações contábeis e/ou fiscais tributárias geram riscos para as ESFL, além do que a ocorrência de omissões não condiz com o Terceiro Setor e se ocorrerem estarão sujeitas às multas normais constantes do verdadeiro cipoal que é a legislação tributária, havendo, inclusive, a possibilidade de a omissão levar seus responsáveis a ser denunciados por crime tributário. Pode-se evitar — vacinar a organização — a ocorrência de dissabores aparelhando melhor a contabilidade e criando um setor fiscal para planejar, orientar e executar tarefas visando cumprir todas as obrigações inerentes ao Terceiro Setor.

Concluindo, há ainda as obrigações específicas e fundamentais das ONG`s, que são as Prestações de Contas ao Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS), a Prestação de Contas ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e a Prestação de Contas aos *stakeholders*.

## **8 A SITUAÇÃO ENCONTRADA**

Ao longo do processo gestor ocorrem situações geradas pela prática das atividades ou por práticas de alguns indivíduos que exercem, por comando, tal tarefa. Entretanto, no momento em que a EGEP, enquanto entidade privada sem fins lucrativos, vem desenvolvendo algumas atividades em dois ambientes diferentes, algumas atividades no Distrito Federal e outras indiretamente por deter o comando da organização no Rio Grande do Sul, o seu sistema operacional está, neste momento, dividido em dois polos: 1) Operações em Brasília; e 2) Direção em Porto Alegre.

Tecnicamente, a EGEP vinha funcionando distante do comando por meio dos controles das atividades centralizados em dois colaboradores, dificultando, assim, o tratamento dos dados e a observância dos aspectos financeiros e contábeis, visto que o operacional está centralizado em Brasília e os controles gerencial, financeiro e contábil em Porto Alegre, RS. Contudo, ao tratar das mudanças de curto prazo, foi constatado que a gestão de riscos da entidade passa, fundamentalmente, pelo Contas a Pagar. Mais ainda, não tendo um sistema de controle adequado havia dificuldades para gerenciar gastos e observar custos com as finalidades oriundas da própria atividade da EGEP.

Quando esta situação foi detectada através dos relatórios de uma Consultoria contratada para um novo direcionamento dos processos de reestruturação da EGEP, ficou estabelecido que era necessário fazer um trabalho de reestruturação geral. Devido à abrangência desse processo de reestruturação geral focado em outros aspectos que não estão sendo tratados neste trabalho, surgiu a oportunidade de desenvolver um sistema para analisar as mudanças necessárias nos processos internos e programar a implantação de controles internos para o Contas a Pagar da entidade. Assim, este trabalho se restringiu ao tratamento de dados do Sistema de Informações Integradas do Contas a Pagar (SIICP).

## 8.1 A FRAGILIDADE DOS CONTROLES

Neste tópico são itemizados os processos do Contas a Pagar da EGEP (ver Quadro 1 abaixo) que serviram de base para que fosse compreendido o sistema de controle interno existente na instituição para que ele pudesse ser avaliado sob a ótica da segurança, considerando os riscos potenciais do processo.

PROCEDIMENTOS	CONTRATAÇÃO DE FORNECEDORES	AUTORIZAÇÕES DE PAGAMENTO	REALIZAÇÃO DE PAGAMENTOS	REGISTRO CONTÁBIL
a) todas as operações da organização eram demandadas por Brasília, onde os serviços eram contratados por terceiros e parceiros e oferecidos aos municípios.	a) as contratações eram feitas sem critério específico, sendo observada apenas a necessidade e sem levar em conta a quantidade de material para o estoque, considerando apenas a hipótese de consumo para vários projetos ao longo de um período.	a) as autorizações eram comandadas por Porto Alegre, na confiança da Direção em relação ao colaborador em Brasília.	a) a necessidade de pagamento era informada por <i>e-mail</i> para a o responsável do Contas a Pagar em Porto Alegre, que apenas liberava para o Diretor, acompanhando o critério da necessidade de estoque ou do evento ou projeto demandado.	a) sempre que houvesse a hipótese de execução do gasto ou do custo, a contabilidade considerava o fato para o registro da despesa.

**Quadro 1 - Processos do Contas a Pagar da EGEP**

No quadro acima, para que houvesse a utilização de um Sistema de Informações Integrado do Contas a Pagar (SIICP), uma vez que as deliberações da Direção da organização definiu as mudanças necessárias para se adequar às exigências e movimentos a favor das Resoluções do CFC e das obrigações acessórias e da classificação como entidade isenta e imune.

Os primeiros procedimentos da Coordenação Adm financeira: adequar-se as mudanças na cultura interna, absorver as mudanças dos procedimentos, atitudes e controles internos, a distância da Sede em Brasília-DF e Sucursal em Porto Alegre-RS, necessitava de recursos para aquisição das novas tecnologias de comunicação, como podemos observar no Quadro 2 abaixo.

SEDE DE BRASÍLIA	SUCURSAL DE PORTO ALEGRE	ASSOCIADOS E PARCEIROS STAKEHOLDERS
<p>Adoção de formulários específicos para cotações de preços e aquisições de equipamentos necessários para implementação do SIICP. Reestruturação na gestão de pessoas, reenquadramento fiscal da organização. Alteração na conduta organizacional e adoção de postura comercial, e por estar no centro do País, buscar recursos do ente público para projetos dos novos cursos em busca da excelência.</p>	<p>Procedimentos idênticos aos de Brasília, porém a necessidade de tecnologia da informação e de comunicação, com a criação de uma Callcenter com o mínimo de três bases, isso impulsionaria a propaganda dos cursos, bem como adotaríamos asistematica de feedback. Os investimentos em Marketing, contratações de pessoas e criação das Direções:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Coordenador Adm e Financeiro;</li> <li>✓ Coordenador de Projetos;</li> <li>✓ Assessoria Jurídica;</li> <li>✓ Secretária Executiva;</li> </ul>	<p>a) Associados que necessitavam de informações financeiras, a transparência da administração na criação de novas parcerias e o projeto de crescimento da organização, exigia que a Direção deliberasse urgentemente recursos para as mudanças.</p> <p>b) Buscar novos parceiros em todos os Estados do Brasil, busca de novos projetos e alterações na administração, a integração dos processos e centralização do comando, criou a necessidade da comunicação online de todas as áreas da organização.</p> <p>c) STAKEHOLDERS, prestação de contas dos projetos encerrados, e o atendimento as solicitações do ente público (Ministério Público – Tribunais de Contas Estaduais e Associações Estaduais dos Municípios).</p>

**Quadro 2 – Procedimentos relativos à sede, à sucursal e aos stakeholders**

## **9 O SISTEMA DE INFORMAÇÕES INTEGRADAS DO CONTAS A PAGAR (SIICP)**

O Sistema de Informações Integradas do Contas a Pagar (SIICP) está composto de sete procedimentos que são detalhados a seguir.

### **9.1 FAZER PAGAMENTOS**

Neste processo de fazer pagamentos, o sistema prioriza receber e verificar as solicitações de pagamentos e são necessários procedimentos de verificação de todos os documentos comprobatórios do respectivo processo de pagamento. As notificações do sistema ao operador de cada um dos procedimentos de verificação dar-se-ão no momento em que cada situação for informada; no entanto, o sistema tem 63 possíveis operações de verificação, desde a conformidade ou não conformidade dos dados da solicitação de pagamento até a análise final do processo para cada tipo de pagamento: a) via emissão de cheque; b) via transferência eletrônica; e c) via depósito em conta corrente.

O grau de importância deste processo é a verificação por projeto, ou seja, cada projeto é avaliado no processo todo porque existe uma conta específica de entrada e saída de recursos; é como se fosse um extrato de conta onde é sumariamente julgada a solicitação de pagamento em relação aos seguintes quesitos:

1. existência do projeto;
2. disponibilidade de recursos no projeto; e
3. bloquear ou devolver o pagamento.

O operador deve estar cadastrado no SIICP, pois a cada passo desenvolvido após a confirmação para o pagamento quem autoriza de fato em qualquer um dos tipos de pagamentos estará sendo registrado, como, por exemplo:



Item 16 – Emissão de cheques da conta correspondente;

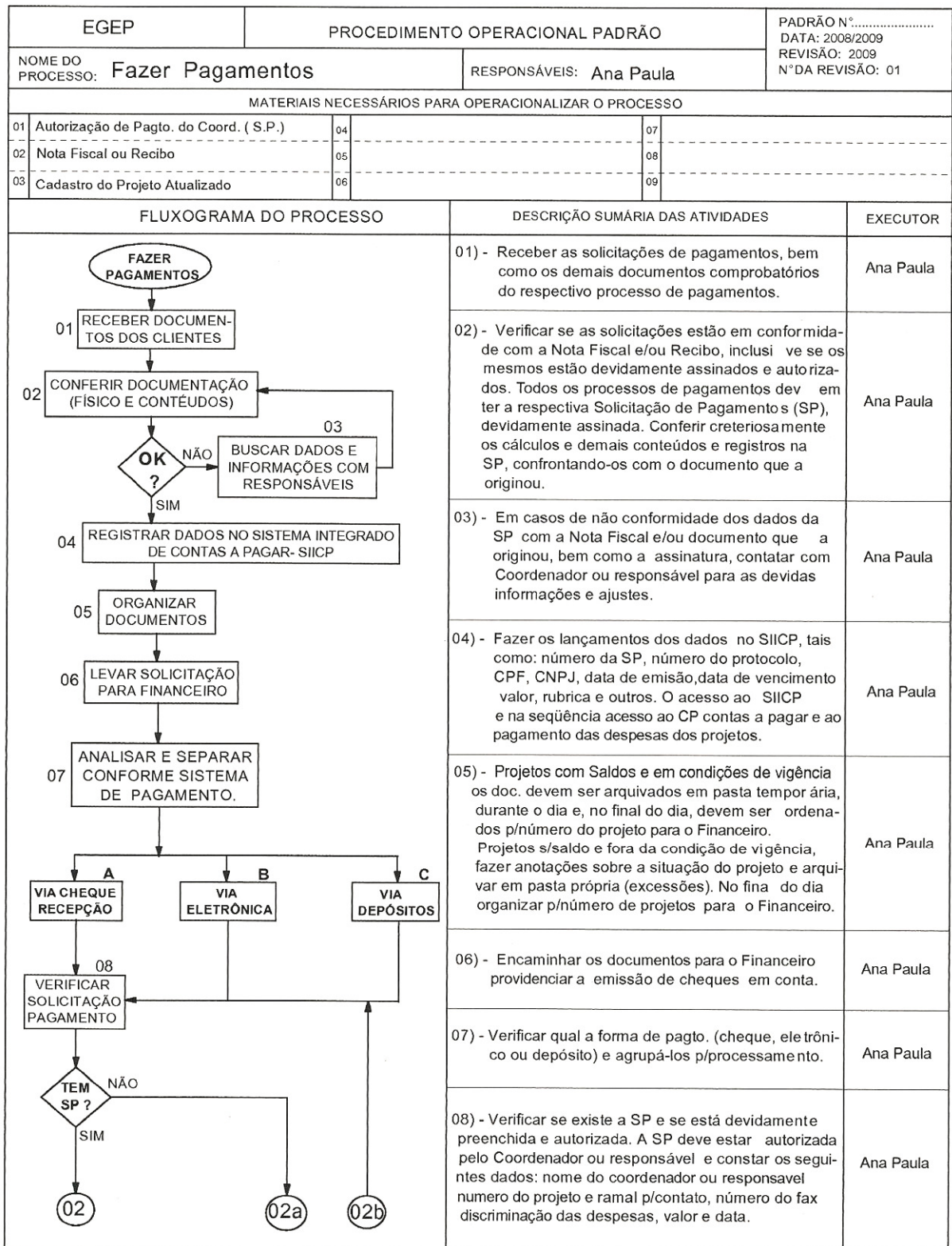
Item 33 – Acessar o SIICP e gerar transferência para o banco;

Item 54 – Executar o depósito conforme orientações.

A cada processo visto, na forma em que se dá atenção aos possíveis problemas de cadastro e no seu andamento, é mensurada a importância dos documentos, das autorizações e das anotações no sistema, e as idas e vindas nos setores, desde sua natureza, ou seja do consumo, sendo adicionado no SIICP e informado direto no projeto. Nesta fase serão verificados os seguintes documentos:

1. autorização de pagamento do Coordenador – Solicitação de pagamento;
2. Nota Fiscal ou Recibo Pessoa Física; e
3. cadastro do Projeto atualizado.

Estes procedimentos estão diagramados conforme mostra a Figura 2 abaixo.



Almir 2008/2009

Continua...

... continuação.

EGEP		PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO		PADRÃO N°:..... DATA: 2008/2009 REVISÃO: 2009 N° DA REVISÃO: 01	
NOME DO PROCESSO: Fazer Pagamentos		RESPONSÁVEIS: Almir e Fernando			
MATERIAIS NECESSÁRIOS PARA OPERACIONALIZAR ESTE PROCESSO					
01	Autorização de Pagto. do Coord. ( S.P.)	04		07	
02	Nota Fiscal ou Recibo	05		08	
03	Cadastro do Projeto Atualizado	06		09	
FLUXOGRAMA DO PROCESSO			DESCRIÇÃO SUMÁRIA DAS ATIVIDADES		EXECUTOR
			<p>09) - Na inexistência, preenchimento incorreto ou falta de assinatura, providenciar junto ao coordenador do projeto e/ou responsável os devidos ajustes.</p> <p>10) - Verificar se existe disponibilidade de numerário para o compromisso da solicitação de pagamento.</p> <p>11) - Contatar com Contas a Receber para saber se existe Nota Fiscal ou Recibo emitido em favor do projeto.</p> <p>12) - Se não existir documento de crédito a favor do projeto, contatar com o Coordenador do Projeto para obter informações quanto à nova entrada de numerário.</p> <p>13) - Coordenador estabelece as devidas orientações quanto ao andamento dos pagamentos.</p> <p>14) - Se não houver, no momento, disponibilidade de recursos, aguardar alguns dias e em seguida devolver toda a respectiva documentação para o Coordenador.</p> <p>15) - Caso exista possibilidade de efetuar o pagamento, o Coordenador estabelece as devidas orientações, tais como: Transferir o débito para outro projeto ou transferir numerários de outro projeto para suprir as necessidades deste.</p> <p>16) - Emitir os cheques das contas correspondentes</p> <p>17) - Após a emissão dos cheques, solicitar via SIICP, emissão de cópias dos cheques recém-emitidos.</p> <p>18) - Anexar o cheque com sua respectiva cópia e mais a solicitação de pagamento</p> <p>19) - Organizar os pagamentos e segmentar em três partes: cheques emitidos projetos privados; cheques emitidos projetos públicos; transferências eletrônicas projetos privados e públicos. Após encaminhar para a Direção.</p> <p>20) - Diretoria recebe os processos de pagamento e faz as análises.</p> <p>21) - Os processos que não estiverem em conformidade são bloqueados pela diretoria e devolvidos para o financeiro proceder as devidas ações conforme orientação verbal recebida da Direção.</p>		<p>Almir</p> <p>Almir</p> <p>Almir</p> <p>Almir</p> <p>Coordenador</p> <p>Almir</p> <p>Coordenador</p> <p>Almir</p> <p>Almir</p> <p>Almir</p> <p>Almir</p> <p>Fernando</p> <p>Fernando</p>

Almir 2008/2009

Continua...



... continuação.

EGEP		PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO		PADRÃO N°.....	
NOME DO PROCESSO: <b>Fazer Pagamentos</b>		RESPONSÁVEIS: <b>Almir e Fernando</b>		DATA: 2008/2009 REVISÃO: 2009 N° DA REVISÃO: 01	
MATERIAIS NECESSÁRIOS PARA OPERACIONALIZAR ESTE PROCESSO					
01	Autorização de Pagto. do Coord. ( S.P.)	04		07	
02	Nota Fiscal ou Recibo	05		08	
03	Cadastro do Projeto Atualizado	06		09	
FLUXOGRAMA DO PROCESSO			DESCRIÇÃO SUMÁRIA DAS ATIVIDADES		EXECUTOR
<pre> graph TD     03((03)) --&gt; 22[RECEBER OS PROCESSOS BLOQUEADOS]     03a((03a)) --&gt; 22     22 --&gt; 24[FAZER AJUSTES RECOMENDADOS]     22 --&gt; 23[COMUNICAR CANCELAMENTO P/COORD.]     24 --&gt; 25[DEVOLVER DOCUMENTAÇÃO PARA FINANCEIRO]     23 --&gt; 25     23 --&gt; FIM1((FIM))     25 --&gt; 26[ENCAMINHAR CHEQUES E RELAÇÃO DE CHEQUES PARA RECEPÇÃO]     26 --&gt; 27[RECEBER CONFERIR, ORGANIZAR E SEPARAR]     27 --&gt; 28{OK?}     28 -- NÃO --&gt; 28[DEVOLVER PARA FINANCEIRO]     28 -- SIM --&gt; 29[EFETUAR PAGAMENTO.]     29 --&gt; 30{OK?}     30 -- NÃO --&gt; 30[CONTATAR COM CLIENTES]     30 -- SIM --&gt; 31[ARQUIVAR LISTAGEM C/ASSINATURAS]     31 --&gt; FIM2((FIM))     32[FAZER AJUSTES PF E PJ P/RESPECTIVOS BANCOS] --&gt; 04b((04b))     32 --&gt; 04c((04c))     </pre>			22) - Receber os documentos, fazer os procedimentos conforme orientação verbal da diretoria.		Almir
			23) - Caso a orientação seja p/não efetuar o pagamento, financeiro comunica o respectivo Coord., via telefone, sobre o cancelamento do mesmo.		Almir
			24) - Se a orientação for para proceder ajustes, o financeiro faz as alterações conforme recomendadas pela diretoria.		Almir
			25) - Se após as análises da diretoria tudo estiver em conformidade, esta devolve os documentos assinados para o financeiro.		Fernando
			26) - Separar os cheques dos documentos, após separar em três partes (recepção, depósitos e transferências). Encaminhar os da recepção, os p/depósito e a relação de transferência para os bancos.		Almir
			27) - Receber os cheques com os respectivos documentos e organizá-los em ordem alfabética, para serem assinados pelos destinatários na ocasião dos pagamentos e verificar se tudo está correto.		Almir
			28) - Caso haja alguma irregularidade o respectivo processo é devolvido para o financeiro fazer os ajustes.		Fernando
			29) - Após encaminhar o documento para recebimento, o envio do cheque da listagem e/ou no recibo se o mesmo ainda não estiver assinado, deve assinar.		Fernando
			30) - Em casos de cheques parados a mais de duas semanas, contatar com o respectivo cliente para pedir que venha recebê-lo e/ou obter orientações para depósito em conta. Neste caso encaminha-se para o financeiro providenciar o depósito.		Almir
			31) - Após efetuado o pagamento, arquivar a listagem que contém a relação dos pagamentos com as assinatura de quem os recebeu e enviar os recibos e demais documentos para o arquivo geral.		Almir
			32) - Fazer os ajustes de pagamentos de pessoa Física e Jurídica p/os respectivos bancos. Separar as remessas p/banco do Bco do Brasil via sistema outros bancos fazer cheques ou transferencias via sistema das remessas do dia e em seguida colocar o número do banco, conta corrente do banco e código contábil, após estes procedimentos clicar em f5 que trará todos as remessas para este banco e, assim sucessivamente.		Almir

Almir 2008/2009

Continua...

... continuação.

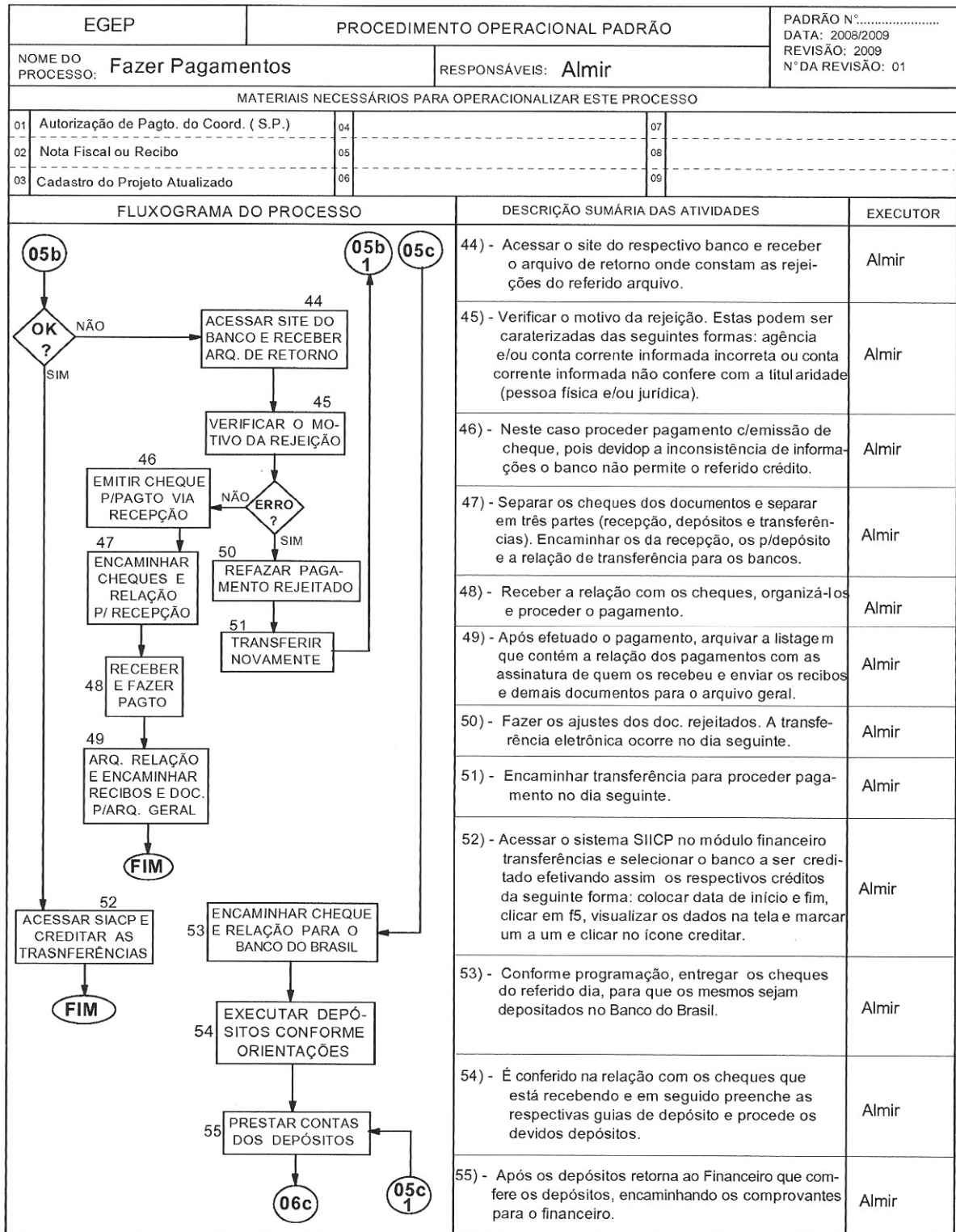
EGEP		PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO		PADRÃO N°:..... DATA: 2008/2009 REVISÃO: 2009 N°DA REVISÃO: 01	
NOME DO PROCESSO: <b>Fazer Pagamentos</b>			RESPONSÁVEIS: <b>Almir e Fernando</b>		
MATERIAIS NECESSÁRIOS PARA OPERACIONALIZAR ESTE PROCESSO					
01	Autorização de Pagto. do Coord. ( S.P.)	04		07	
02	Nota Fiscal ou Recibo	05		08	
03	Cadastro do Projeto Atualizado	06		09	
FLUXOGRAMA DO PROCESSO			DESCRIÇÃO SUMÁRIA DAS ATIVIDADES		EXECUTOR
			<p>33) -Acessar no SIICP, rotinas, transferência eletrônica e aparecerá todos os bancos possíveis para remessas. Clicar no ícone do banco desejado e em seguida digitar a data de início e fim da remessa, que obrigatoriamente deverá ser a mesma do dia do procedimento. Após clicar na tecla f5 e aparecerá no monitor todas as transferências para o banco. Em seguida clicar no ícone gerar arquivo. Feito isto, o sistema informará quantidade e remessas para esse banco.</p>		Fernando
			<p>34) - Acessar no SIICP relatórios e, em seguida colocar a data de início, fim e a conta corrente da remessa, após clicar no ícone imprimir aparecerá no monitor a relação das transferências solicitadas.</p>		Fernando
			<p>35) - Emitir em 2 vias a relação de transferência eletrônica p/os bancos c/as respectivas c/c.</p>		Almir
			<p>36) - Organizar as solicitações de pagamentos e as relações de transferências eletrônicas de bancos da seguinte forma: colocar as solicitações de pagamentos por ordem crescente de projeto conforme relação de transferências.</p>		Almir
			<p>37) - Encaminhar as solicitações junto com as respectivas relações para a diretoria.</p>		Almir
			<p>38) - Neste caso fazer os ajustes da seguinte forma: se o valor a ser pago estiver errado, proceder a exclusão deste e incluir o valor correto; se os dados bancários estiverem incorretos fazer contato com o responsável para obter as informações corretas.</p>		Almir
			<p>39) - Fazer e emitir nova relação com as alterações já efetuadas.</p>		Almir
			<p>40) - Se os documentos estiverem em conformidade, a diretoria assina as relações e devolve para o financeiro.</p>		Fernando
			<p>41) - Após recebimento da documentação, encaminhar relação de transferência para os respectivos bancos.</p>		Almir
			<p>42) - Transferir os arquivos para os respectivos bancos da seguinte forma: Banco do Brasil via sistema office banking e para outros bancos também;</p>		Almir
			<p>43) - Após o processamento bancário, verificar no dia seguinte, no extrato do conta corrente, se os valores conferem com os valores transmitidos pela relação no seu total. O financeiro revisa antes da Contabilidade, porque se necessitar de ajustes esta conferência já esta efetuada.</p>		Almir

Almir 2008/2009

Continua...



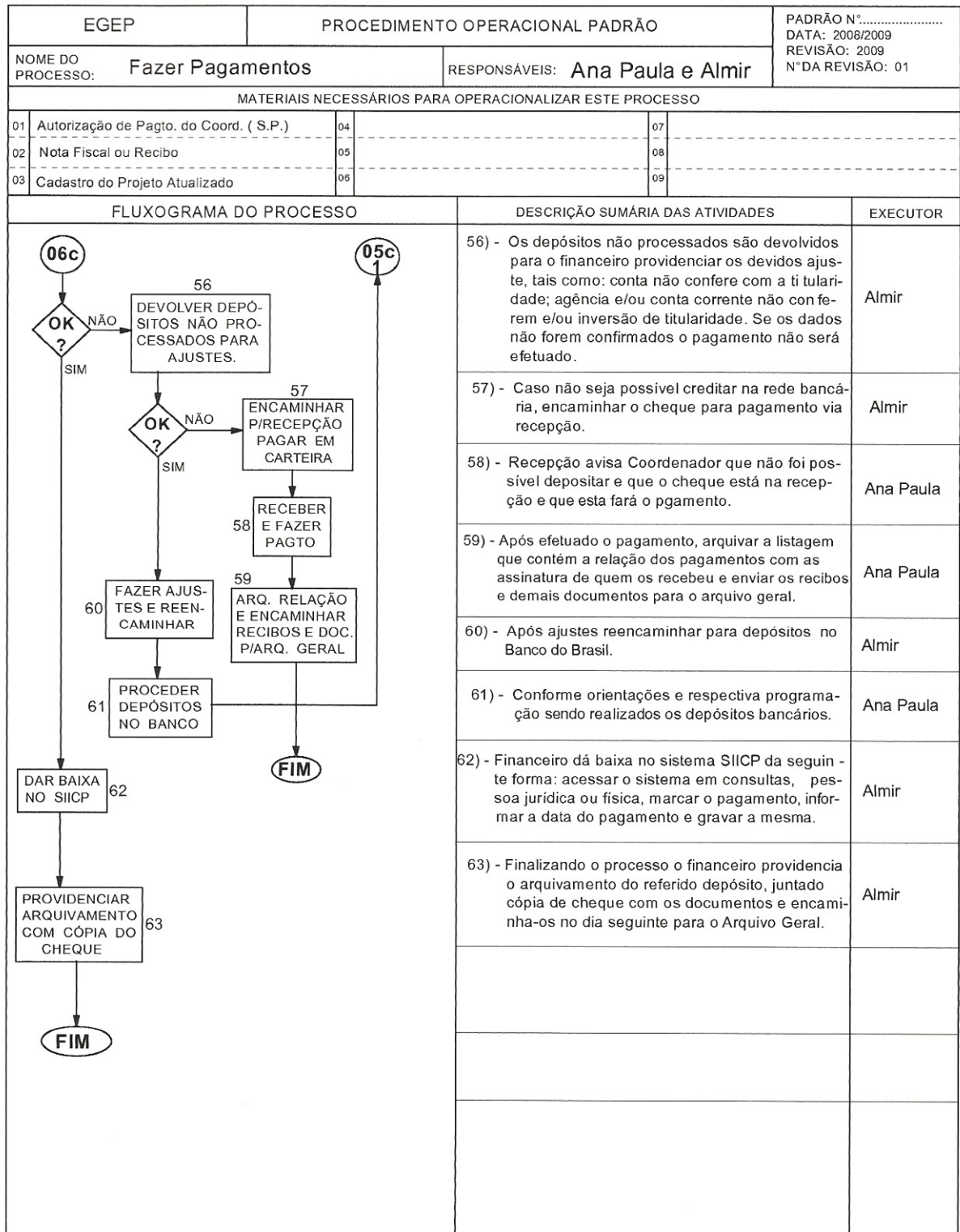
... continuação.



Almir 2008/2009

Continua...

... continuação.



Almir 2008/2009

**Figura 2 - Fazer pagamentos**

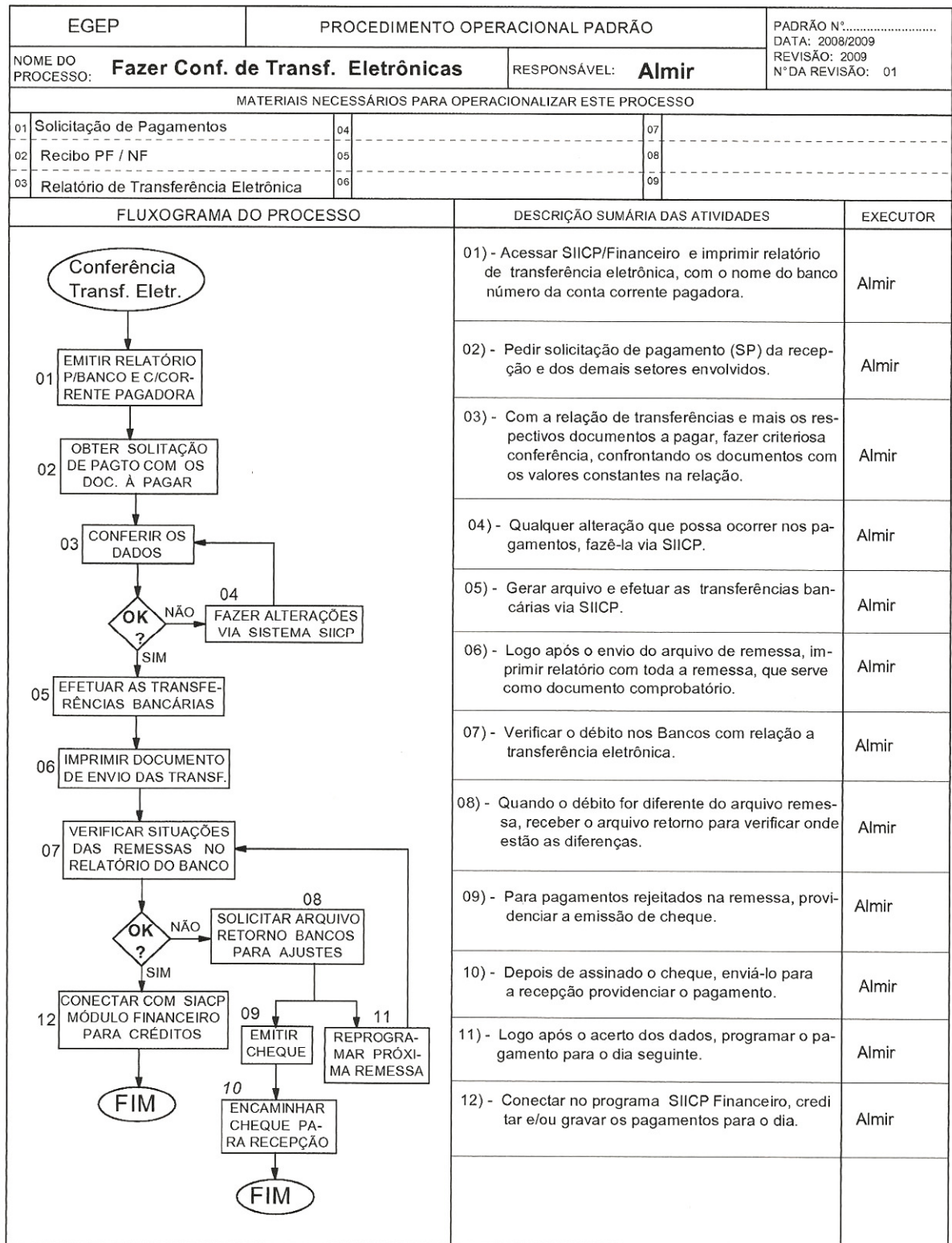
## 9.2 FAZER CONFERÊNCIA DE TRANSFERÊNCIAS ELETRÔNICAS

Neste processo de fazer a conferência de transferências eletrônicas, o sistema prioriza ao operador a eficiência da operação, e tem 10 possíveis operações de verificações, iniciando pelo acessar o sistema SIICP financeiro, onde é verificado se o pagamento no projeto específico foi efetuado com sucesso. Por isso é importante a visão do operador para qualquer alteração, evitando possíveis erros na transferência eletrônica, pois se ocorrer erro de transferência deve haver devolução do Banco, pedir o arquivo de retorno e confrontar com o arquivo enviado. Nesta fase serão verificados os seguintes documentos:

1. solicitação de pagamentos;
2. recibo Pessoa Física ou Nota Fiscal; e
3. relatório de transferência eletrônica.

Estes procedimentos estão diagramados conforme mostra a Figura 3 abaixo.





Almir 2008/2009

**Figura 3 - Fazer Conferência de Transferências Eletrônicas**

### 9.3 FAZER LIBERAÇÃO DE PENDÊNCIAS - SALDOS/VIGÊNCIAS

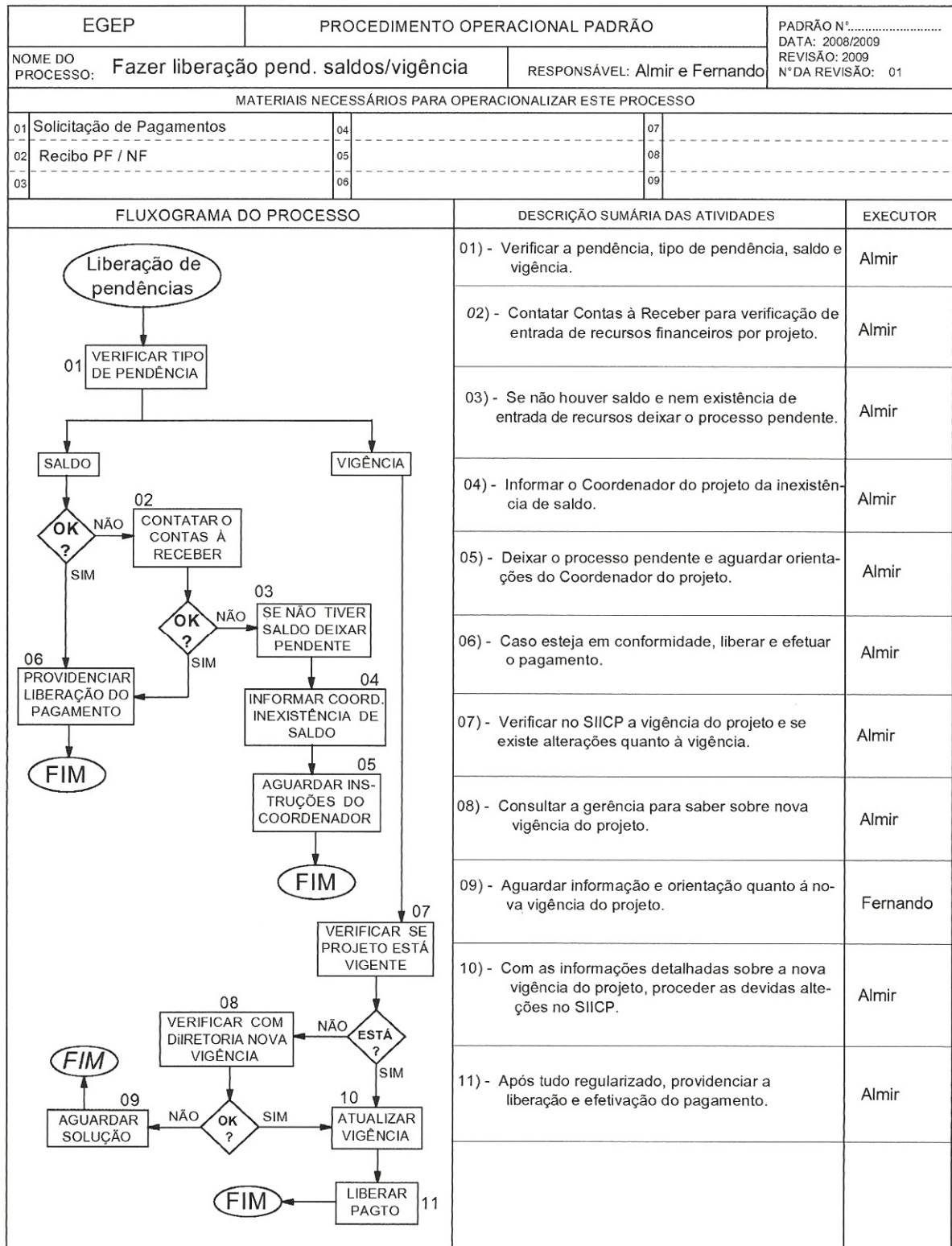
Neste processo de fazer a liberação de pendências nos saldos ou vigência do projeto, ocorrem 11 possíveis verificações, onde é priorizada a verificação pelo operador do SIICP nos seguintes casos:

- a) pendência no saldo ou vigência do projeto;
- b) contato com o Setor de Contas a Receber; e
- c) verificação junto ao Coordenador do Projeto.

As necessidades de recursos dos projetos em andamento às vezes não andam conjugados com as entradas de recursos, pois quando os ingressos de recursos são parcelados, os custos andam normalmente e, não necessariamente, sua existência deve ser maior do que a expectativa de receita porque em alguns casos podem ocorrer atrasos de receitas; neste contratempo, o operador do sistema deve verificar, sempre que recebe a solicitação de pagamento, estes fatores de inexistência de saldo ou de vigência e para isso o sistema tem 11 possíveis operações de verificação. O operador do SIICP deve informar ao coordenador essas ocorrências para que seja corrigida imediatamente a nova vigência do projeto ou faça cobertura com recursos no projeto. Caso contrário, a solicitação de pagamento será devolvida por inexistência de fundos. Nesta fase serão verificados os seguintes documentos:

1. solicitação de pagamentos; e
2. recibo Pessoa Física ou Nota Fiscal.

Estes procedimentos estão diagramados conforme mostra a Figura 4 abaixo.



Almir 2008/2009

**Figura 4 - Fazer Liberação de Pendências - Saldos/Vigências**

## 9.4 FECHAMENTO DE DIÁRIOS

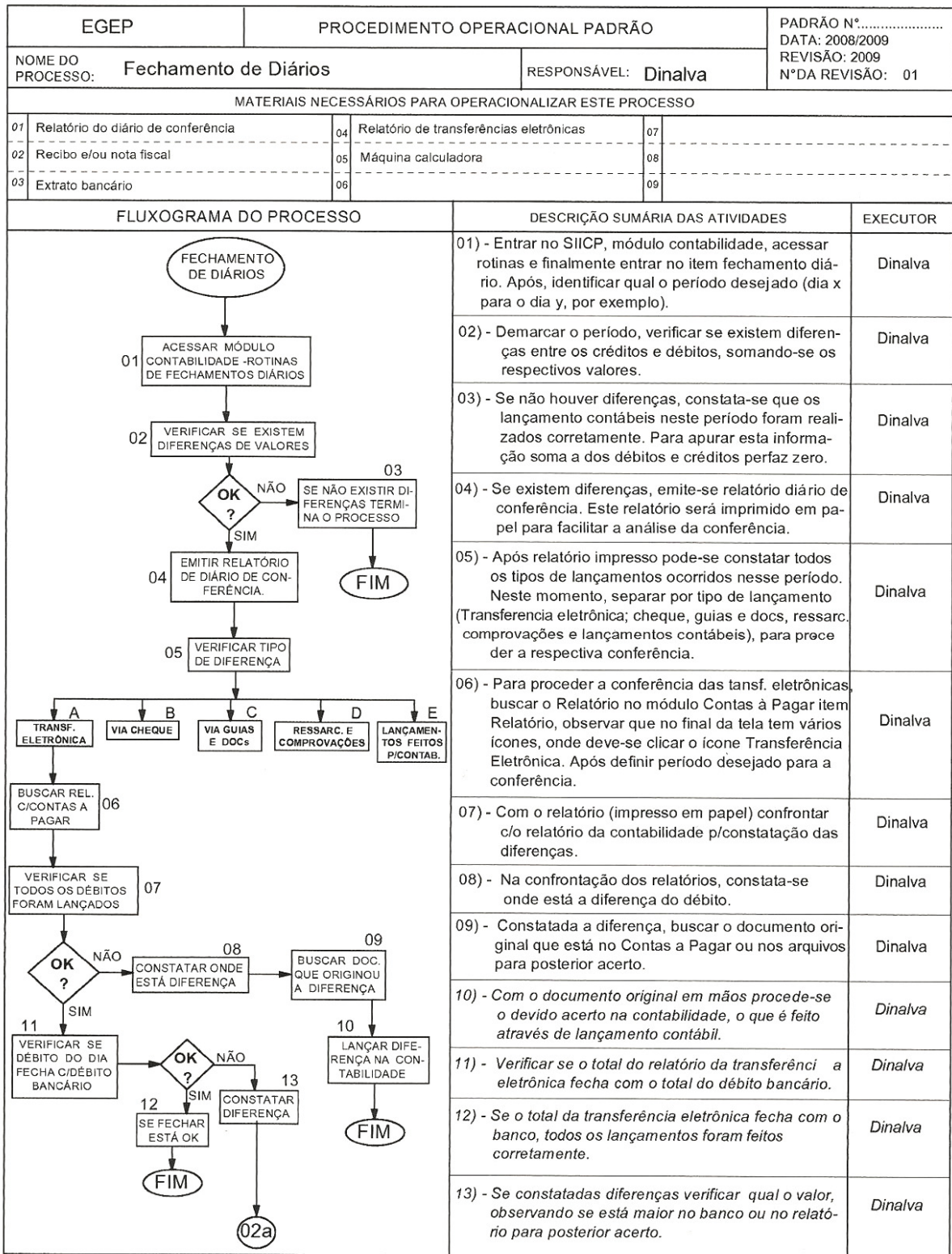
Neste processo de fazer o Fechamento de Diários, fica ressaltada a importância do acesso ao SIICP no módulo da Contabilidade para conferir as rotinas no período desejado, dia x para o dia y, por exemplo. O sistema demarca períodos efetivos para os créditos e débitos e o operador deve observar as diferenças entre os lançamentos; neste caso são previstas as seguintes operações de verificação:

- a) acesso ao módulo Contabilidade; e
- b) verificação dos tipos de diferenças – A-B-C-D-E (Item 05).

Nesta fase, o sistema de diários junto ao módulo da Contabilidade não é mera constatação, é uma certificação de que a operação do pagamento ou da receita ocorreu de fato. Mas, como nessa conciliação não se pode ignorar a receita, o operador deverá buscar os papéis de trabalho com o relatório impresso, pois se a confrontação dos relatórios acusar diferenças, o trabalho deve ser com o documento original em mãos; assim, procede-se o devido acerto na contabilidade, que é realizado através do aspecto e do lançamento contábil. O sistema está preparado para 40 possíveis operações de verificação nesta fase. Tudo isto ressalta a importância do setor contábil, pois as inúmeras operações nas fases anteriores e os diversos lançamentos nos projetos denotam a importância da conta específica no Banco. Isto facilita a visualização pelo setor contábil que carrega um número x; se este projeto recebe uma carga errada de recursos, ou algum pagamento foi efetuado a maior ou a menor, fica mais fácil a sua evidência, pois o diário não fecha e o operador terá o trabalho de corrigir a falha do lançamento no projeto. Nesta fase serão analisados os seguintes documentos:

1. relatório do Diário de Conferência;
2. recibo de Pessoa Física ou Nota Fiscal; e
3. extrato bancário.

Estes procedimentos estão diagramados conforme mostra a Figura 5 abaixo.



Almir 2008/2009

Continua...



... continuação.

EGEP		PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO		PADRÃO N°:..... DATA:2008/2009 REVISÃO: 2009 N°DA REVISÃO: 01	
NOME DO PROCESSO: <b>Fechamento de Diários</b>			RESPONSÁVEL: <b>Dinalva</b>		
MATERIAIS NECESSÁRIOS PARA OPERACIONALIZAR ESTE PROCESSO					
01	Relatório do diário de conferência	04	Relatório de transferências eletrônicas	07	
02	Recibo e/ou nota fiscal	05	Máquina calculadora	08	
03	Extrato bancário	06		09	
FLUXOGRAMA DO PROCESSO			DESCRIÇÃO SUMÁRIA DAS ATIVIDADES		EXECUTOR
<pre> graph TD     02a((02a)) --&gt; 14[ENCAMINHAR DIFERENÇA P/CONTAS À PAGAR P/AJUSTE]     14 --&gt; 15[CONTAS À PAGAR FAZ OS AJUSTES]     15 --&gt; FIM1((FIM))      02b((02b)) --&gt; B[VIA CHEQUE]     B --&gt; 16[VERIFICAR SE EXISTE DIFERENÇA NO DIÁRIO CONFERÊNCIA]     16 --&gt; OK{OK?}     OK -- NÃO --&gt; 17[SE ESTÁ CORRETO VERIFICAR EM OUTRO TIPO.]     17 --&gt; FIM2((FIM))     OK -- SIM --&gt; 18[CONSTATAR SE A DIFERENÇA É CONTA DE DESPESA OU CRÉDITO]     18 --&gt; A[A DÉBITO]     18 --&gt; C[A CRÉDITO]     A --&gt; 19[SE FOR CONTA DESPESA IDENTIFICAR QUAL DESPESA]     19 --&gt; 20[APÓS FAZER O DEVIDO AJUSTE]     20 --&gt; FIM3((FIM))     C --&gt; 21[IDENTIFICAR A CONTA E BANCO DO CHEQUE]     21 --&gt; 22[APÓS, FAZER OS DEVIDOS AJUSTES]     22 --&gt; FIM4((FIM))      02c((02c)) --&gt; C[VIA GUIAS E DOCS]     C --&gt; 23[CONSTATAR SE TOTAL DOS CRÉDITOS COINCIDEM COM O CRÉDITO BANCÁRIO.]     23 --&gt; OK2{OK?}     OK2 -- NÃO --&gt; 25[BUSCAR RELATÓRIO DO CONTAS À RECEBER]     25 --&gt; 03c((03c))     OK2 -- SIM --&gt; 24[BUSCAR DIFERENÇA EM OUTRO TIPO]     24 --&gt; FIM5((FIM))                     </pre>			14) - Encaminhar o valor da diferença, junto com o relatório para Contas a Pagar. Com o valor identificado, verificar se alguém deixou de ser pago ou se foi pago a maior.		Dinalva
			15) - Após a análise, Contas a Pagar procederá os ajustes no relatório para posterior acerto contábil.		Dinalva
			16) - Em casos de cheques, verificar também no diário de conferências, se existem diferenças à débito ou à crédito nos lançamentos dos cheques.		Dinalva
			17) - Se está correto, ou seja, o débito fecha com o crédito, constata-se que os lançamentos foram efetuados com sucesso, e assim, finda a conferência neste tipo de documento.		Dinalva
			18) - Se realmente houver diferenças, procura-se constatar se esta é à crédito ou à débito		Dinalva
			19) - Quando a diferença for débito na contabilidade buscar o documento original que está no arquivo para identificar a conta da despesa para posterior ajuste.		Dinalva
			20) - Com o documento em mãos, proceder o devido lançamento contábil para que se tenha o respectivo ajuste.		Dinalva
			21) - Quando a diferença for a crédito na contabilidade, buscar a cópia do cheque, a qual está no arquivo, para identificação da conta específica para posterior ajuste.		Dinalva
			22) - Com a cópia do cheque em mãos, fazer o lançamento contábil para que se tenha o ajuste.		Dinalva
			23) - Nos casos de guias e docs verificar se o total dos créditos existente no diário de conferência coincidem com o crédito bancário.		Dinalva
24) - Se os valores estão certos, buscar a diferença em outro tipo de documento e encerrar a conferência neste documento.		Dinalva			
25) - Se não fechar os valores, buscar o relatório de docs ou guias que estão em poder de Contas a Receber para verificar a diferença.		Dinalva			

Almir 2008/2009

Continua...

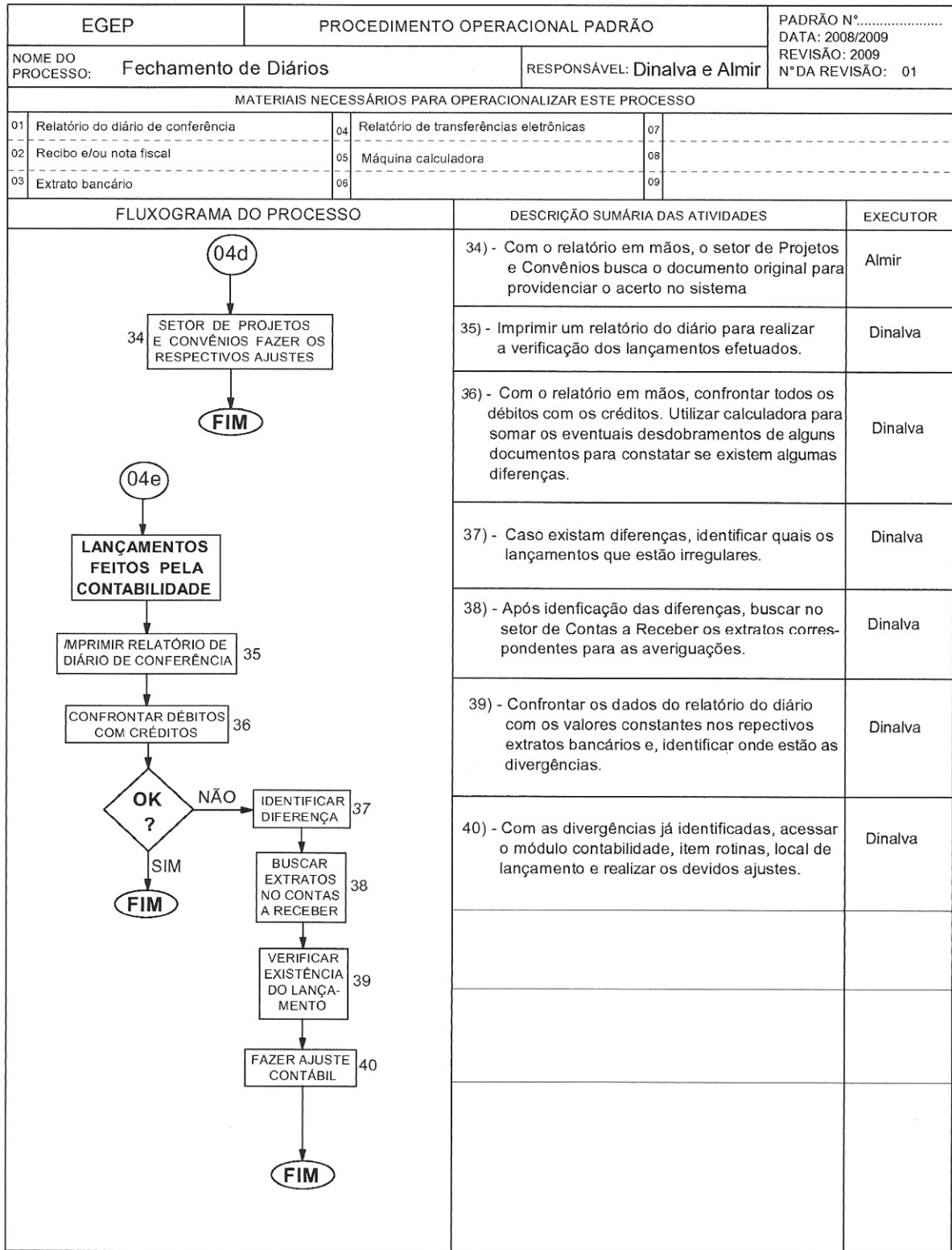
... continuação.

EGEP		PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO		PADRÃO N°..... DATA: 2008/2009 REVISÃO: 2009 N° DA REVISÃO: 01	
NOME DO PROCESSO: <b>Fechamento de Diários</b>			RESPONSÁVEL: <b>Dinalva</b>		
MATERIAIS NECESSÁRIOS PARA OPERACIONALIZAR ESTE PROCESSO					
01	Relatório do diário de conferência	04	Relatório de transferências eletrônicas	07	
02	Recibo e/ou nota fiscal	05	Máquina calculadora	08	
03	Extrato bancário	06		09	
FLUXOGRAMA DO PROCESSO			DESCRIÇÃO SUMÁRIA DAS ATIVIDADES		EXECUTOR
			26) - Verificar se o total da diferença é no crédito total do extrato bancário ou no crédito individual dos projetos.		Dinalva
			27) - Se for no total do extrato bancário ver qual o valor da diferença para realizar o ajuste final.		Dinalva
			28) - Se for no crédito individual dos projetos, verificar que os projetos que ficaram sem os respectivos créditos para após ajustar.		Dinalva
			29) - Com o valor dos créditos e os respectivos projetos, executar os lançamentos para ajuste.		Dinalva
			30) - Acessar o sistema, módulo contabilidade, relatório de diários de conferência e imprimir cópia para realizar conferência		Dinalva
			31) - Com a listagem, fazer confronto de todos os débitos com os seus respectivos créditos para identificar se os lançamentos foram feitos corretamente. Utilizar a calculadora para somar as parcelas quando foram lançadas desdobradas.		Dinalva
			32) - Caso haja diferenças, identificar em quais lançamentos ocorreram divergências de valores.		Dinalva
			33) - Após identificar os lançamentos que contém as diferenças, encaminhar uma cópia do relatório com as incorreções assinaladas para o setor de Projetos e Convênios.		Dinalva

Almir 2008/2009

Continua...

... continuação.



Almir 2008/2009

**Figura 5 - Fechamento de Diários**



## 9.5 CONCILIAÇÕES DAS CONTAS DO ATIVO E DO PASSIVO

Neste processo de fazer a conciliação das contas do Ativo e Passivo, o operador, diante das evidenciações do sistema SIICP e mais os relatórios contábeis e extratos bancários e das contas razão movimento Banco, entra no modulo da contabilidade. O sistema possui 18 possíveis operações de verificação nesta fase, e para isso o operador fará os seguintes procedimentos iniciais:

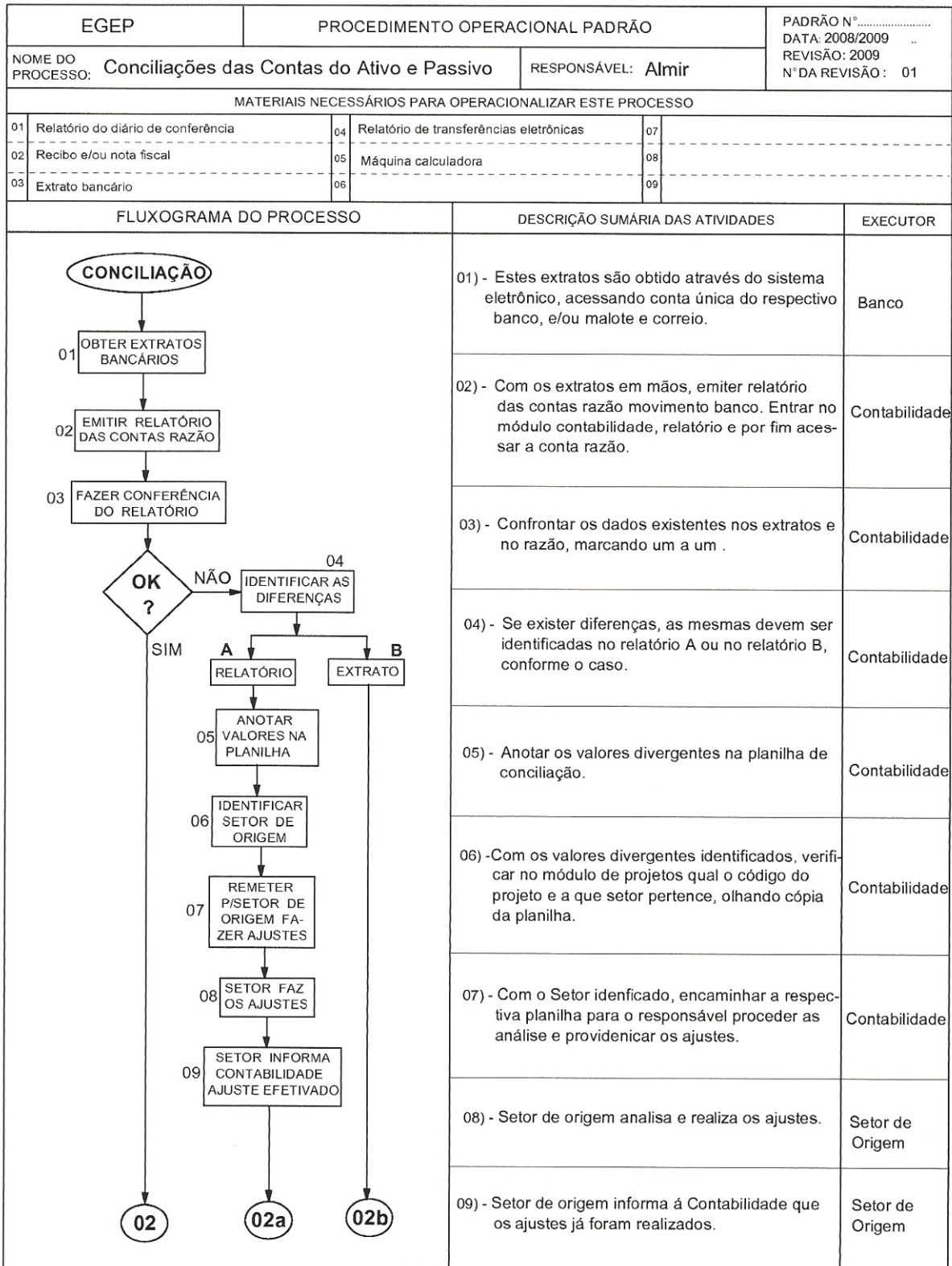
- a) obter extratos bancários;
- b) emitir relatórios das contas razão; e
- c) fazer as conferências.

Por se tratar do módulo da Contabilidade e como as conferências são feitas em decorrência dos vários lançamentos anteriormente efetuados, o sistema SIICP está preparado para consulta na origem do lançamento e, por existir documento no relatório A ou B, conforme o caso, o operador deve anotar os valores divergentes na planilha de conciliação. Isto denota a importância do sistema para que essas divergências retornem à área que executou o lançamento indevido para que o faça corretamente.

Nas inúmeras fases deste processo de conciliações ressaltam em importância as seguintes atividades:

- 04 - Identificar as diferenças;
- 10 - Anotar valores na planilha;
- 15 - Ajustes no setor de origem do lançamento;
- 18 - Enviar relatórios para o Contador realizar as devidas análises e encaminhamentos.

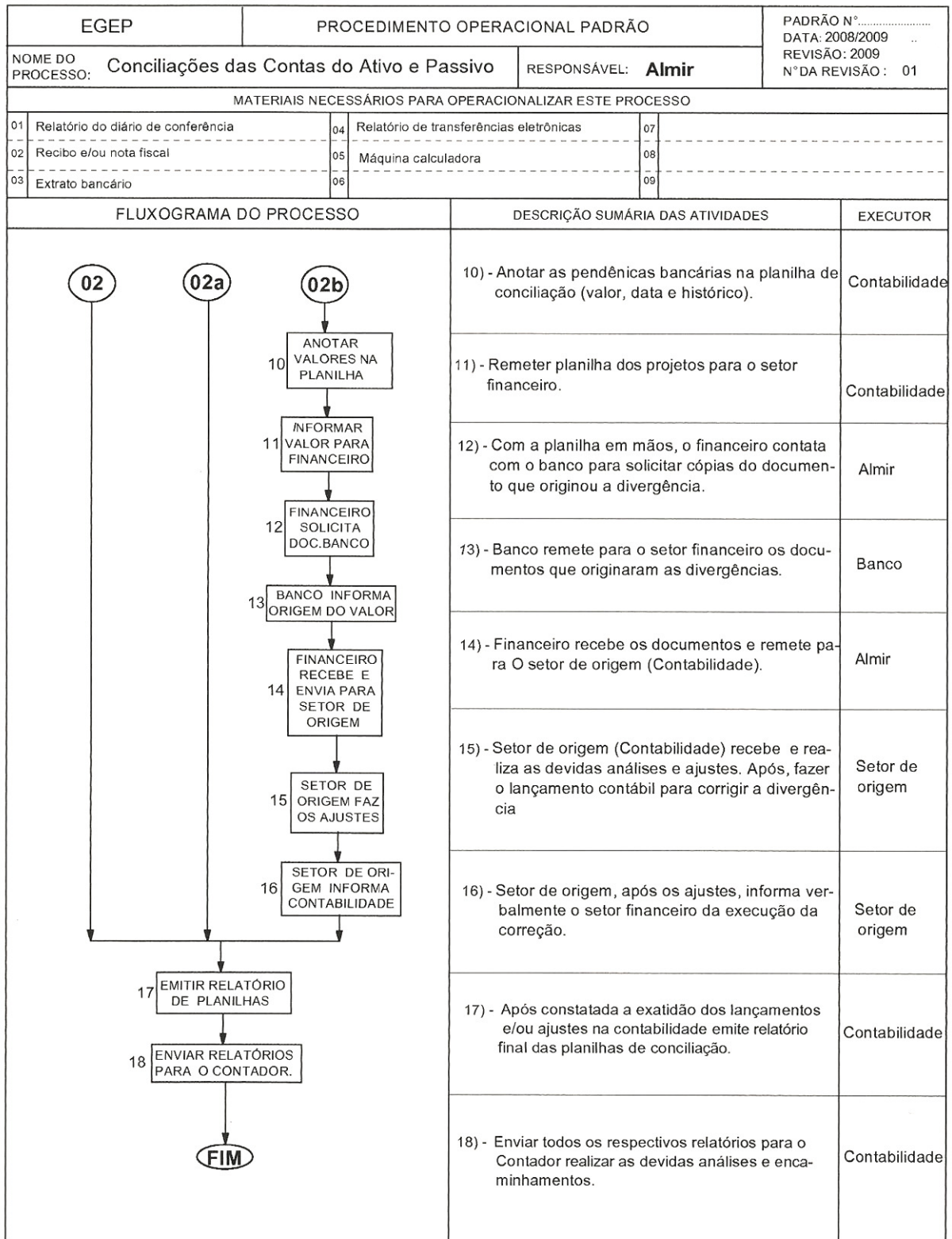
Estes procedimentos estão diagramados conforme mostra a Figura 6 abaixo.



Almir 2008/2009

Continua...

... continuação.



Almir 2008/2009

**Figura 6 - Conciliações das Contas do Ativo e do Passivo**

## 9.6 EMISSÃO DO LIVRO DIÁRIO CONTÁBIL

Neste processo de fazer a emissão do Livro Diário Contábil, após todas as conciliações e ajustes devidos, devem ser impressos os relatórios pertinentes ao livro na ordem conforme os itens abaixo, pois o sistema possui 18 possíveis operações de verificação nesta fase e para isso fará os seguintes procedimentos iniciais e principais dos seguintes itens:

- 01 – Imprimir relatórios;
- 10 – Enviar para encadernação;
- 11 – Colher as assinaturas;
- 12 – Enviar para cartório;
- 18 – Proceder o devido arquivamento do livro na empresa.

Diante do visto nesta fase, o operador do sistema SIICP, já com os relatórios contábeis, faz a emissão do Livro Diário Contábil. Para isso precisará dos seguintes documentos:

- a) Livro Diário; e
- b) autorização do contador da Empresa.

Estes procedimentos estão diagramados conforme mostra a Figura 7 abaixo.

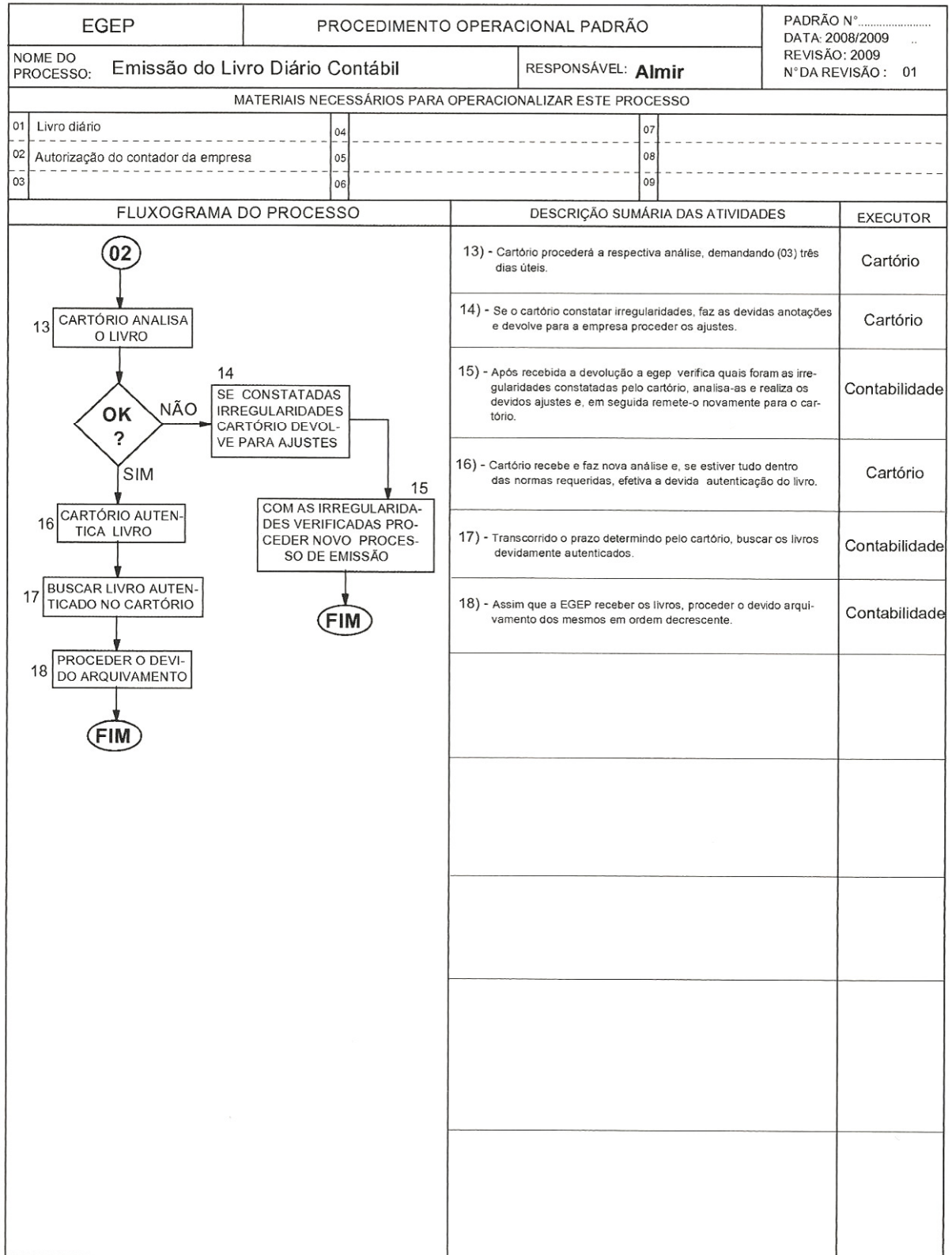
EGEP		PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO		PADRÃO N°..... DATA: 2008/2009 .. REVISÃO: 2009 N° DA REVISÃO : 01	
NOME DO PROCESSO: Emissão do Livro Diário Contábil			RESPONSÁVEL: Almir		
MATERIAIS NECESSÁRIOS PARA OPERACIONALIZAR ESTE PROCESSO					
01	Livro diário	04		07	
02	Autorização do contador da empresa	05		08	
03		06		09	
FLUXOGRAMA DO PROCESSO			DESCRIÇÃO SUMÁRIA DAS ATIVIDADES		EXECUTOR
<pre> graph TD     Start([EMIÇÃO DO LIVRO DIÁRIO CONTÁBIL]) --&gt; 01[01 IMPRIMIR RELATÓRIOS PERTINENTES AO LIVRO]     01 --&gt; 02[02 IMPRIMIR TERMO DE ABERTURA]     02 --&gt; 03[03 MONTAR O LIVRO]     03 --&gt; 04[04 IMPRIMIR RELATÓRIO DO BALANCETE]     04 --&gt; 05[05 IMPRIMIR RELATÓRIO BALANÇO PATRIMONIAL]     05 --&gt; 06[06 IMPRIMIR RELATÓRIO DOS SALDOS DOS PROJETOS]     06 --&gt; 07[07 IMPRIMIR TERMO DE ENCERRAMENTO]     07 --&gt; 08[08 IMPRIMIR PLANO DE CONTAS]     08 --&gt; 09[09 JUNTAR E MONTAR LIVRO COM ANEXOS]     09 --&gt; 10[10 ENVIAR PARA ENCADERNAÇÃO]     10 --&gt; 11[11 ENVIAR LIVRO PARA ASSINATURAS]     11 --&gt; 12[12 ENCAMINHAR LIVRO PARA O CARTÓRIO]     12 --&gt; End((02))                     </pre>			01) - Emitir relatórios mensalmente com as folhas numeradas começando com o número 02.		Contabilidade
			02) - No termo de abertura tem que constar: número da folha que sempre será 01, número total de folhas, número do diário e nome da empresa, endereço, registro do cartório, número e folha, data e CNPJ da empresa.		Contabilidade
			03) - Montar o livro diário com as seguintes folhas: termo de abertura e folhas numeradas.		Contabilidade
			04) - Colocar depois o balancete, com as folha numeradas.		Contabilidade
			05) - Colocar o balanço patrimonial com as folhas numeradas.		Contabilidade
			06) - Saldo dos projetos por ordem alfabética e numérica, com as folhas numeradas.		Contabilidade
			07) - Finalizando o processo de impressão, fazer constar no termo de encerramento número de folhas que sempre será a última folha, número do diário e nome da empresa, endereço, registro do cartório, número e folha, data e CNPJ da empresa.		Contabilidade
			08) - Colocar o plano de contas.		Contabilidade
			09) - Colocar as folhas em ordem numérica com seus respectivos anexos.		Contabilidade
			10) - Encaminhar para encadernação, (capa com nome da empresa, número do livro diário, mês a que se refere e na lombada do livro a mesma coisa.		Contabilidade
			11) - Entregar para o contador da para assinaturas ( Diretoria e Contador).		Contabilidade
			12) - Enviar para o cartório os livros diário com os ofícios, juntamente com último livro autenticado.		Contabilidade

Almir 2008/2009

Continua...



... continuação.



Almir 2008/2009

**Figura 7 - Emissão do Livro Diário Contábil**

## 9.7 EMISSÃO DO LIVRO RAZÃO CONTÁBIL

Neste processo de fazer a emissão do Livro Razão Contábil, após todas as fases anteriores, devem ser impressos os relatórios pertinentes ao livro na seguinte ordem conforme os itens abaixo, pois o sistema possui 06 possíveis operações de verificação nesta fase. Para isso fará os seguintes procedimentos:

- 01 – Imprimir relatórios do Plano de Contas;
- 02 – Imprimir relatórios do livro Razão;
- 03 – Imprimir relatório do Balancete;
- 04 – Imprimir relatório saldos dos Projetos;
- 06 – Arquivar encadernações prontas.

Diante do estabelecido nesta fase, o operador do sistema SIICP, já com os relatórios contábeis, faz a emissão do Livro Razão Contábil. Para isso terá que certificar anteriormente os seguintes procedimentos iniciais:

- a) autorização do Contador;
- b) fechamento do Diário;
- c) conciliações analisadas; e
- d) fechamento do Ativo e Passivo.

Estes procedimentos estão diagramados conforme mostra a Figura 8 abaixo.

EGEP		PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO		PADRÃO N°:..... DATA: 2008/2009 REVISÃO: 2009 N° DA REVISÃO: 01	
NOME DO PROCESSO: Emissão do Livro Razão Contábil			RESPONSÁVEL: Almir		
MATERIAIS NECESSÁRIOS PARA OPERACIONALIZAR ESTE PROCESSO					
01	Autorização do contador	04	Fechamento do ativo e passivo	07	
02	Fechamento do diário	05		08	
03	Conciliações analisadas	06		09	
FLUXOGRAMA DO PROCESSO			DESCRIÇÃO SUMÁRIA DAS ATIVIDADES		EXECUTOR
<pre> graph TD     Start([EMISSÃO DO LIVRO RAZÃO]) --&gt; 01[01 - IMPRIMIR RELATÓRIO PLANO DE CONTAS]     01 --&gt; 02[02 - IMPRIMIR RELATÓRIO LIVRO RAZÃO]     02 --&gt; 03[03 - IMPRIMIR RELATÓRIO DO BALANCETE]     03 --&gt; 04[04 - IMPRIMIR RELATÓRIO SALDOS PROJETOS]     04 --&gt; 05[05 - ENCAMINHAR RELATÓRIOS PARA ENCADERNAÇÃO]     05 --&gt; 06[06 - BUSCAR ENCADERNAÇÕES E ARQUIVÁ-LAS]     06 --&gt; End([FIM])             </pre>			01) - Emitir o Plano de Contas	Contabilidade	
			02) - Emitir os razões mensalmente (ativo e passivo) em ordem numérica, de acordo com as folhas do Plano de Contas.	Contabilidade	
			03) - Emitir o balancete em ordem numérica de acordo com as folhas do Razão	Contabilidade	
			04) - Emitir os saldos dos projetos em ordem alfabética e numérica, de acordo com as folhas do balancete.	Contabilidade	
			05) - Montar as folhas em ordem do livro. Enviar para encadernação (capa nome da empresa, livro razão, mês a que se refere e na lombada do livro a mesma da do livro a mesma coisa da capa), tempo de duração é de quatro (04) dias úteis.	Contabilidade	
			06) - Quando retornar da encadernação, levar para o arquivo.	Contabilidade	

Almir 2008/2009

**Figura 8 - Emissão do Livro Razão Contábil**



## 10 O SISTEMA PROPOSTO DE AUDITORIA INTERNA DO CONTAS A PAGAR

Uma das principais características das instituições sem fins lucrativos existentes em nossa sociedade é que para funcionar com eficácia e eficiência precisam ter uma boa dose de organização. Indústrias, comércios, bancos, órgãos públicos, instituições sem fins lucrativos, absolutamente todas elas precisam ter seus controles atualizados e fidedignos. Entretanto, neste trabalho, encontramos várias situações que não conferem com o que deveria ser observado. Portanto, um primeiro passo foi desenvolver um sistema de informações confiável, o SIICP, que tem como característica principal observar o princípio do controle do gasto ou do consumo de projeto por projeto para que possa estar estabelecido nos princípios básicos da contabilidade brasileira e com a constatação da existência de Déficit ou Superávit em cada projeto.

A partir do momento em que a instituição é contratada para executar a atividade ou serviço, ela estabelece um critério único para receber o recurso em conta específica em um determinado Banco, e, conseqüentemente, ela tem condições de administrar também a saída dos recursos necessários para atender os desembolsos referentes a esse projeto. Nesta situação, a instituição estará protegida pela regra básica de prestar contas do todo perante os seus *stakeholders*.

Considrando essa situação, está sendo proposto um Programa de Auditoria Interna do Contas a Pagar, sendo que o objetivo principal deste Prograa é caracterizar e administrar situações diversas, tais como Déficit ou Superávit. Mais detalhadamente, este Programa tem os seguintes objetivos:

- a) verificar se os controles internos estabelecidos pela administração da instituição estão sendo seguidos e oferecem razoável segurança sobre as operações realizadas;
- b) certificar que os pagamentos foram feitos por valores devidos pela instituição, nas datas corretas e previamente aprovados por quem detem esse poder;
- c) verificar se os pagamentos estão corretamente contabilizados, atendendo aos Princípios Fundamentais de Contabilidade; e
- d) verificar a ocorrência de possíveis riscos existentes no processo que possam vir a acarretar prejuízos decorrentes de fraudes e erros.

Tendo por base os objetivos estabelecidos acima, o Programa de Auditoria Interna do Contas a Pagar está formatado de modo a possibilitar a execução das tarefas sequenciais descritas a seguir.

- 1) Efetuar o levantamento do sistema de controles internos existentes na instituição e avaliar a sua segurança, apontando possíveis falhas nos processos que possam permitir fraudes ou erros. As anotações do auditor deverão ser agregadas às recomendações e, ao término dos trabalhos, mencionadas no Relatório Final;
- 2) Determinar um mês para exame e selecionar uma amostra para teste abrangendo pagamentos como: credores, salários, impostos, encargos sociais, bolsistas, prestadores de serviços (Pessoa Física e Pessoa Jurídica). Abrir um papel de trabalho mestre, relacionando os pagamentos selecionados para teste e estabelecendo: Base, isto é, que fonte foi usada para efetuar a seleção; Critério, ou seja, qual foi o critério adotado para selecionar a amostra; e Extensão, isto é, o quanto a amostra é representativa do total dos pagamentos do mês testado;
- 3) Obter a Solicitação de Pagamento para aqueles pagamentos baseados nesse documento, atentando para a aprovação do mesmo a partir da assinatura do coordenador do projeto;
- 4) Solicitar os cartões de assinatura dos coordenadores e confrontá-las com aquelas que constam da Solicitação de Pagamentos. Anotar eventuais divergências para constar no Relatório Final;
- 5) Verificar, para aqueles pagamentos referentes aos projetos, se na data da sua efetivação havia disponibilidade financeira;
- 6) Verificar a conformidade entre os dados da Solicitação de Pagamento e os da Nota Fiscal/Recibo. Se houver desconformidades, conferir a aprovação do pagamento por quem de direito;
- 7) Verificar se a documentação referente ao pagamento de bolsistas (Contrato/Parceiro) está em ordem, justificando o pagamento efetuado. Caso contrário, anotar a situação encontrada na folha de trabalho;
- 8) Conferir se os dados das Solicitações foram lançados no SIICP;
- 9) Verificar e confirmar, nos casos de emissão de cheques, se eles foram emitidos para a conta corrente correspondente;

- 10) Verificar a rubrica da diretoria, na cópia do cheque anexada à Solicitação de Pagamento, que caracteriza a evidência de aprovação do pagamento efetuado;
- 11) Verificar a ocorrência de bloqueio(s) de pagamentos durante o mês testado e, caso tenha ocorrido, explicar a razão do(s) bloqueio(s);
- 12) Obter a relação de cheques (que acompanha estes até a sua recepção) e confirmar se o recebedor do cheque assinou essa relação;
- 13) Verificar, junto ao setor financeiro, a existência de cheques não retirados pelos favorecidos. Procurar identificar a razão desse fato e julgar a necessidade de alterar o procedimento;
- 14) No caso de pagamentos efetuados via transferência eletrônica, obter a relação dessas transferências, identificando a inclusão dos pagamentos selecionados na amostra;
- 15) Comprovar que a relação tem a evidência de aprovação da diretoria para efetuar os pagamentos;
- 16) Fazer a comparação, através de extrato bancário, entre os valores transferidos e os valores debitados. Anotar qualquer divergência constatada;
- 17) Se houver rejeições pelo Banco nas transferências de valores, verificar os motivos e estabelecer qual a solução encontrada para o problema (pagamento por cheque, por exemplo);
- 18) Se os pagamentos rejeitados na transferência eletrônica foram efetivados via depósito bancário, examinar os respectivos recibos anotando no papel de trabalho correspondente;
- 19) Verificar a contabilização dos pagamentos efetuados, anotando qualquer divergência constatada;
- 20) No caso de pagamentos de impostos e recolhimento de encargos sociais, examinar a respectiva guia de pagamento quitada e confrontá-la com a respectiva Solicitação de Pagamento;
- 21) Elaborar o Relatório de Recomendações, mencionando as desconformidades, as deficiências de controle interno e as sugestões de melhorias nos processos.

## **11 RELATÓRIO DE RECOMENDAÇÕES**

Com base no cronograma de trabalho estabelecido, foi realizada uma Auditoria do Sistema de Controle Interno do Contas a Pagar da EGEP, tomando para efeito de exame a data-base de 30.04.2005.

O trabalho teve início com a avaliação do sistema de controle interno existente através dos fluxogramas da área de Contas a Pagar da instituição, além das entrevistas com os funcionários envolvidos no processo. Posteriormente, a partir de uma amostra dos pagamentos efetuados, tomando por base os saldos a pagar em 30 de abril de 2005, a documentação comprobatória foi examinada atentando para o cumprimento do que determinam o fluxo operacional, a aprovação dos pagamentos e o respectivo registro contábil, além de outros aspectos.

Em geral, com base na amostra analisada, os controles internos existentes demonstraram oferecer segurança sobre as operações. Entretanto, diante das análises e das considerações apresentadas e tendo em vista que a EGEP está enquadrada como Imune, para garantir essa imunidade prevista na Constituição Federal deverá se assegurar de que todas as condições previstas em lei estão sendo cumpridas para que o seu enquadramento tributário seja inquestionável e imutável.

Como contribuição, a seguir, são comentados os aspectos que a presente auditoria sugere que devam ser melhorados para reduzir os potenciais riscos no processo operacional.

### **11.1 CARTÕES DE ASSINATURA DOS COORDENADORES**

Pelos exames efetuados na amostra dos Projetos selecionada pelo SIICP, foi constatado que para três deles não havia o respectivo cartão de assinatura do coordenador (ordenador de despesas). Esta constatação evidencia que, pelo menos em alguns casos, a liberação de pagamentos para Projetos tem sido efetuada sem que seja conferida a assinatura do coordenador do Projeto. Este procedimento inadequado pode criar riscos para a operação,

havendo a possibilidade de a instituição efetuar um pagamento não autorizado, com prejuízos para o Projeto.

Como medida de controle interno, recomenda-se a adoção de assinatura digitalizada do coordenador do Projeto, possibilitando a conferência da Solicitação de Pagamento e a consequente aprovação para pagamento. Esta sistemática pode dinamizar o processo e dar maior confiabilidade às operações.

## 11.2 NORMAS OPERACIONAIS FORMALIZADAS

Foi constatado que não existem Normas Operacionais escritas de maneira a facilitar a execução da operação pelos funcionários. A inexistência de normas escritas pode fazer com que algum funcionário “adapte” a operação conforme entenda ser mais adequado. Neste sentido, o funcionário pode acabar decidindo quais partes do processo quer cumprir e quais partes ele acha desnecessárias. No entanto, a ocorrência desta “adaptação” aparentemente racional pode acabar gerando riscos.

Os processos da organização são realizados, em grande parte, através de sistemas informatizados. Sugere-se, então, que a normatização dos processos seja incluída de uma forma pontual, permitindo a fácil compreensão por parte de quem a executa, proporcionando a padronização do processo em questão. Outra vantagem deste procedimento seria a de que todos os novos funcionários poderiam ser treinados na operação, a partir das normas disponibilizadas no sistema da EGEP, uma vez que o sistema informatizado ainda não tem um manual operacional.

Outro aspecto importante é que foi verificado que algumas compras de materiais e de contratação de serviços tem sido feitas sem que tenha havido um processo adequado de cotação de preços. Por isso, recomenda-se que nesses casos a organização obtenha, pelo menos, três orçamentos de preços, seja para a aquisição de materiais, seja para a contratação de serviços.

Ao finalizar o presente relatório recomenda-se que a administração da EGEP dispense atenção aos pontos abordados, embora estejam sendo atendidos, em especial aos esforços para a implementação do Sistema de Informações Integradas do Contas a Pagar (SIICP).

## 12 CONCLUSÃO

As entidades sem finalidade de lucros, bem como qualquer outro tipo de empresa, buscam integrar, primeiramente, as áreas mais sensíveis da organização que dispõem de recursos correntes ou que possuem grande volume de informações a ser processadas pelo financeiro no sistema de Contas a Pagar e de Contas a Receber como forma de exercer a função de maior controle sobre eles. Tendo em vista essa necessidade, o propósito deste estudo foi compreender melhor os sistemas de informações integrados, pois a forma como estes atuam pode ser um dos fatores auxiliares para o desenvolvimento de uma melhor gestão da organização e para uma condução mais eficaz do negócio. O trabalho realizado permitiu, além de um conhecimento mais aprofundado sobre esta área da Contabilidade, aplicar os conhecimentos adquiridos durante o Curso de Ciências Contábeis e no Mestrado em Controladoria.

Por meio da abordagem realizada no referencial teórico, ficou evidente a importância dos controles internos e a gestão de riscos para as organizações, assim como foi possível conhecer qual deve ser a função do sistema de Contas a Pagar e como ele é importante no dia-a-dia de uma empresa. Além disso, a pesquisa possibilitou um contato, de forma mais aprofundada, com o dia-a-dia de uma organização sem finalidade de lucros. Isto permitiu uma observação das formas pelas quais as operações são desenvolvidas, de como se realizam as trocas de informações entre os setores, de quais os controles existentes no processo. Também permitiu analisar qual a importância, para a contabilidade e para a administração da instituição, da existência de procedimentos que garantam que as ações estejam sendo realizadas dentro das diretrizes traçadas pela administração.

Como ficou evidenciado ao longo deste estudo, a auditoria pode contribuir em muito para o sucesso de uma organização, pois ajuda a diminuir gastos através de um controle interno eficiente, assegura a confiabilidade dos dados contábeis e auxilia a administração no processo de tomada de decisões, na busca da eficácia e da eficiência no desempenho dos seus colaboradores. Para um trabalho desta natureza ser mais eficaz é importante que o auditor busque junto à instituição que auditará, quais as suas metas, as expectativas para todas as áreas e procure desenvolver o seu trabalho verificando se os controles existentes satisfazem as necessidades dos seus clientes internos e externos. Se necessário, ele deve contribuir com

sugestões para que os controles atinjam as expectativas e atuem de modo mais eficiente para os resultados da organização.

No início deste estudo o problema de pesquisa foi determinado através da seguinte pergunta: “o sistema de controle interno de Contas a Pagar é adequado e expressa segurança quanto às operações na Escola Brasileira de Gestão Pública (EGEP)?” Pelos exames de auditoria realizados e demonstrados através do levantamento do sistema de controle interno, da definição de amostra, da elaboração de papéis de trabalho a partir de um programa de auditoria, e do Relatório de Recomendações elaborado com as sugestões de melhoria nos controles, foi concluído que, de maneira geral, os procedimentos mantidos sobre o Contas a Pagar da EGEP oferecem uma segurança parcial quanto às suas operações. As recomendações do Relatório são pontuais e apresentam algumas sugestões para melhorar e tornar mais seguras as operações.

A abordagem feita ao longo do trabalho enfatizou que quando da emissão de solicitações de pagamentos o operador deverá utilizar sempre as informações do SIICP, obedecendo sempre os objetivos geral e específicos do Estatuto, como também observar se foram plenamente cumpridos os controles internos e as devidas autorizações. Estes aspectos se constituíram na condição básica para que fosse formulada uma opinião fundamentada ao final do trabalho.

O registro das informações do sistema no SIICP e a quantidade de vezes em que um dado é inserido, permitem propiciar a maior integração dos diversos módulos com a contabilidade, principalmente com aqueles dos quais ela mais requisita informações. A justificativa se faz a partir do momento em que o sistema de Contas a Pagar passa a ser utilizado pela organização na busca da otimização dos processos administrativos, evidenciando assim o esforço por tornar mais ágeis os processos internos e obter melhores resultados com a exploração da estrutura organizacional existente.

Sob o ponto de vista do gestor, um sistema com maior integração das informações pode auxiliar na execução e fornecer informações consistentes. Isso ocorre porque os sistemas proporcionam a construção de um banco de dados seguro, disponibilizando, assim, informações interpostas de forma correta aos gestores e, conseqüentemente, gerando benefícios para a administração dos negócios da EGEP.

Por fim, cabe lembrar que este estudo não teve a pretensão de esgotar o assunto “controle interno e gestão de risco”, uma vez que este tema é bastante vasto e, pelo que se observa, é cada vez mais importante para as organizações, qualquer que seja a sua tipologia.



## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. In: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Curso sobre temas contábeis**. São Paulo: Atlas, 1991. v. 4.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Circular n. 179**, de 11 de maio de 1972. Definiu as Normas Gerais de Auditoria a serem observadas uniformemente pelos auditores contábeis independentes e para os fins previstos na referida Resolução n. 220. Brasília, 1972.

BOUWENS, J.; ABERNETHY, M. A. The consequences of customization on management accounting system design. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, p. 221-241, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br)>. Acesso em: 15 jun. 2009.

BRASIL. Decreto n. 3.100, de 30 de junho de 1999. Regulamenta a Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. **Presidência da República Federativa do Brasil**. 1999d. Disponível em: <[www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br)>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Instituiu Código Civil. **Presidência da República Federativa do Brasil** Disponível em: <[www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br)>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Presidência da República Federativa do Brasil** Disponível em: <[www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br)>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 9.532, de 10 dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Presidência da República Federativa do Brasil** Disponível em: <[www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br)>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 9.637, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. **Presidência da República Federativa do Brasil**. 1998b. Disponível em: <[www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br)>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. **Presidência da República Federativa do Brasil** Disponível em: <[www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br)>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. **Presidência da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[www.presidencia.gov.br](http://www.presidencia.gov.br)>. Acesso em: 15 jul. 2010.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Manual de auditoria contábil**: introdução à auditoria contábil. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2010a.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Manual de auditoria contábil**: auditoria – Conceito – Objetivos. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2010b.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **NBC P 3**: normas profissionais do auditor interno. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2010c.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **NBC T -10**: aspectos contábeis específicos em entidades diversas. NBC T - 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros. 2000b. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2010.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **NBC T 11**: normas de auditoria independente das demonstrações contábeis - NBC T 11.3 - Papéis de trabalho e documentação da auditoria. 2009b. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2010.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **NBC T- 12**: da auditoria interna. 1995b. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2010.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **NBC T 12**: da auditoria interna. 2003b. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2010.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **NBC TA 610**: utilização do trabalho de auditoria interna. 2009b. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2010.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução CFC 1.024**, de 15 de abril de 2005. Aprova a NBC T 11.3 - Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria. 2005a. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2010.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução CFC 1.229**, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 610 - Utilização do trabalho de auditoria interna. 2009a. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2010.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução CFC 780**, de 24 de março de 1995. Aprova a NBC T 12 – Da auditoria interna. 1995a. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2010.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução CFC 986**, de 21 de novembro de 2003. Aprova a NBC T 12 Da auditoria interna - Regras gerais. 2003a. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2010.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. Resolução CFC n. 1.003, de 19 de agosto de 2004. Aprova a NBC T 15 - Informações de Natureza Social e Ambiental. **Portal de Contabilidade**. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução CFC n. 686**, de 14 de dezembro de 1990. Aprova a NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 10 jul. 2010.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução CFC n. 737**, de 27 de novembro de 1992. Aprova a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 10 jul. 2010.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução CFC n. 837**, de 22 de fevereiro de 1999. Aprova da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.4 – Fundações. 1999b. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução CFC n. 877**, de 18 de abril de 2000a. Aprova a NBC T 10-19 - Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, item NBC T 10.19 - Entidades sem Finalidade de lucros. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução n. 750**, de 29 de dezembro de 1993. Princípios fundamentais de contabilidade. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução n. 774**, de 16 de dezembro de 1994. Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução n. 781**, de 24 de março de 1995c. Aprova NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução n. 838**, de 22 de fevereiro de 1999. Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T10.18 – Entidades Sindicais e Associações. 1999c. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

CFC. Conselho Federal do Contabilidade. **Resolução n. 847**, de 08 de julho de 1999. Altera a redação da NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e dá outras providências. 1999e. Disponível em: <[www.portaldecontabilidade.com.br](http://www.portaldecontabilidade.com.br)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

CRC/RS. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. 24. ed. Porto Alegre, 2002.

DELGADO, Rodrigo Mendes. **O valor do dano moral**. Campinas: Mizuno, 2004.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. São Paulo: Pioneira, 1994.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

FUZINATO, Ronaldo Marques. **Caso: modelo para gestão de risco em negócio**. São Paulo: IIR, 2004. (Apostila apresentada no Seminário de Controles Internos)

GHERMAN, Marcelo. **Controles internos**: buscando a solução adequada - Parte I – 2005. Disponível em : <[http://www.checkuptool.com.br/artigo\\_4.htm](http://www.checkuptool.com.br/artigo_4.htm)>. Acesso em: 05 maio 2010.

IBRACON. Instituto Brasileiro dos Contadores. **Princípios contábeis**. São Paulo: Atlas, 1992.

IPECAFI. Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras; ANDERSEN, Arthur. **Normas e práticas contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1991.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

MARCOVITCH, Jacques. Da exclusão à coesão social: profissionalização do terceiro setor. In: **3º Setor**: desenvolvimento social sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

MARTIN, Nilton Cano. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade e Finanças USP**, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de entidades de fins não lucrativos**. São Paulo: IOB, 1990. (Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços n. 17)

MELO NETO, Francisco Paulo de; FROES, César. **Responsabilidade social & cidadania empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

MENDES, Rodrigo. **O valor do dano moral**: como chegar até ele. São Paulo: JH Mizuno Leme, 2005.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. 1996. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

PEREZ JUNIOR, José H. **Auditoria de demonstrações contábeis**: normas e procedimentos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

RIBEIRO, Otília Denise Jesus. **Relatório final da EGEP**, n. 1, p. 3-8, out. 2009.

RICCIO, Edson Luis. **Efeitos da tecnologia da informação na contabilidade**: estudo de casos e implementação de sistemas empresariais integrados. 2001. Tese (Livre Docência) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz. **Fundamentos da controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006. (Coleção resumos de contabilidade v. 17)

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

## **ANEXOS**

**ANEXO A - RESOLUÇÃO CFC N.º 780/95**

Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC n.º 751/93, de CONSIDERANDO o estudo desenvolvido pelo Grupo de Estudo CONSIDERANDO a importância da elaboração de normas RESOLVE:

Art. 1º - Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade, assim discriminada: NBC T 12 – Da Auditoria Interna.

Art. 2º - Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 24 de março de 1995.

Contador JOSÉ MARIA MARTINS MENDES

Presidente

OBS.: Esta resolução foi revogada pela Resolução 000896/2004 que aprovou uma nova redação para a NBC T 12, conforme consta do Anexo F.



## **ANEXO B - NBC T- 12 – DA AUDITORIA INTERNA**

### **12.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS**

#### **12.1.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA**

12.1.1.1 – A auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade.

12.1.1.2 – A auditoria interna é de competência exclusiva de Contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade, nesta norma denominado auditor interno.

#### **12.1.2 – PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA INTERNA**

12.1.2.1 – Os procedimentos de auditoria interna são os exames, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter provas suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações.

12.1.2.2 – Os testes de observância visam a obtenção de uma razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da Entidade.

12.1.2.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da Entidade.

12.1.2.4 – As informações que fundamentam os resultados da auditoria interna são denominadas de "evidências", que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecerem base sólida para as conclusões e recomendações.

#### **12.1.3 – PAPÉIS DE TRABALHO**

12.1.3.1 – Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor interno que consubstanciam o trabalho executado.

#### **12.1.4 – FRAUDE E ERRO**

12.1.4.1 – O termo "fraude" aplica-se a atos voluntários de omissão e manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.4.2 – O termo "erro" aplica-se a atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da Entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.4.3 – O auditor interno deve assessorar a administração no trabalho de prevenção de erros e fraudes, obrigando-se a informá-la, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de erros ou fraudes detectados no decorrer de seu trabalho.

### **12.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS**

#### **12.2.1 – PLANEJAMENTO DA AUDITORIA INTERNA**

12.2.1.1 – O planejamento do trabalho de auditoria interna compreende os exames preliminares da Entidade, para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração.

12.2.1.2 – O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado dos sistemas contábil e de controles internos da Entidade e seu grau de confiabilidade;
- b) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados;
- c) a existência de Entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos exames da auditoria interna;
- d) o uso do trabalho de especialistas e outros auditores;
- e) os ciclo operacionais da Entidade relacionados com volume de transações e operações;
- f) o conhecimento das atividades operacionais da Entidade, como suporte para a análise eficaz dos procedimentos e sistemas de Contabilidade de Custos que estão sendo aplicados para acompanhar e controlar o uso e o consumo de recursos, visando verificar a existência de desvios em relação às rotinas preestabelecidas;
- g) o conhecimento da execução orçamentária, tanto operacional como de investimentos, no sentido de verificar a exatidão de apropriação dos valores, se os desvios estão sendo controlados e se as conseqüentes ações corretivas estão sendo aplicadas.

12.2.1.3 – O auditor interno deve documentar seu planejamento e preparar, por escrito, o programa de trabalho, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

12.2.1.4 – Os programas de trabalho, estruturados de forma a servir como guia e meio de controle, devem ser revisados e ou atualizados quando necessário.

## 12.2.2 – APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA

12.2.2.1 – O auditor interno deve obter, analisar, interpretar e documentar as informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais para dar suporte aos resultados de seu trabalho.

12.2.2.2 – O processo de avaliação das informações contábeis compreende:

a) a obtenção de informações sobre todos os assuntos relacionados com os objetivos e alcance da auditoria interna. As informações devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis no fornecimento de evidências às conclusões e recomendações da auditoria interna:

1. a informação suficiente é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno;
2. a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável através do uso apropriado das técnicas de auditoria interna;
3. a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e recomendações da auditoria interna;
4. a informação útil é a que auxilia a Entidade a atingir suas metas.

b) a aplicação dos procedimentos de auditoria interna, incluindo os testes e técnicas de amostragem, e, onde praticável, deve ser definida antecipadamente e ampliada ou alterada se as circunstâncias assim o exigirem.

12.2.2.3 – O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da auditoria interna está sendo atingido.

12.2.2.4 – O auditor interno deve adotar procedimentos adequados para assegurar-se que todas as contingências ativas e passivas relevantes decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos e de contribuições em disputa, foram identificadas e são do conhecimento da administração da Entidade.

12.2.2.5 – O auditor interno deve examinar a observância das legislações tributária, trabalhista e societária das legislações tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento de normas reguladoras a que estiver sujeita a Entidade.

### 12.2.3 – DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA

12.2.3.1 – O auditor interno deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados, que evidenciem ter sido a auditoria interna executada de acordo com as normas aplicáveis.

12.2.3.2 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas.

12.2.3.3 – Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

12.2.3.4 – Ao se utilizar de análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos, o auditor interno deve certificar-se de sua exatidão, sempre que integrá-los aos seus papéis de trabalho.

### 12.2.4 – AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA

12.2.4.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria interna de método de seleção dos itens a serem testados, o auditor interno pode empregar técnicas de amostragem estatística.

### 12.2.5 – PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – PED

12.2.5.1 – O auditor interno deve dispor de conhecimento suficiente dos recursos de PED e dos sistemas de processamento da Entidade, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho.

12.2.5.2 – O uso de técnicas de auditoria interna que demande o emprego de recursos de PED, requer o auditor interno a domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

### 12.3 – NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DO AUDITOR INTERNO

12.3.1 – O relatório é o instrumento técnico pelo qual o auditor interno comunica os trabalhos realizados, suas conclusões, recomendações e as providências a serem tomadas pela administração.

12.3.2 – O relatório deve ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar claramente os resultados dos trabalhos realizados.

12.3.3 – O relatório do auditor interno é confidencial e deve ser apresentado ao superior imediato ou pessoa autorizada que o tenha solicitado.

12.3.4 – O auditor interno deve, no seu relatório, destacar, quando for o caso, as áreas não examinadas, informando os motivos pelos quais não as contemplou

**ANEXO C - RESOLUÇÃO CFC N.º 781/95**

Aprova NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, CONSIDERANDO o que a Resolução CFC n.º 780/95, de 24 de março de 1995; aprovou a NBC T 12 – Da Auditoria Interna;

CONSIDERANDO a estrutura das Normas Brasileiras de

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates

RESOLVE:

Art. 1º - Aprovar a NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno.

Art. 2º - Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 24 de março de 1995.

Contador JOSÉ MARIA MARTINS MENDES

Presidente

## **ANEXO D - NBC P 3 – NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INTERNO - MINUTA FINAL**

### **3.1 – COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL**

3.1.1 – O Contador, na função de auditor interno, deve manter o 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 aplicável à Entidade.

### **3.2 – AUTONOMIA PROFISSIONAL**

3.2.1 – O auditor interno, não obstante sua posição funcional, deve preservar sua autonomia profissional.

### **3.3 – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INTERNO NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS**

3.3.1 – O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.

3.3.2 – A amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação.

3.3.3 – A utilização da equipe técnica supõe razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamento requeridos nas circunstâncias.

3.3.4 – Cabe também ao auditor interno, quando solicitado, prestar assessoria ao Conselho Fiscal ou Órgãos equivalentes.

### **3.4 – RELACIONAMENTO COM PROFISSIONAIS DE OUTRAS ÁREAS**

3.4.1 – O auditor interno pode realizar trabalhos de forma compartilhada com profissionais de outras áreas, situação em que a equipe fará a divisão de tarefas segundo a habilitação técnica e legal dos seus participantes.

### **3.5 – SIGILO**

3.5.1 – O auditor interno deve respeitar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da Entidade em que atua.

3.5.2 – O dever de manter o sigilo continua depois de terminado o vínculo empregatício ou contratual.

### **3.6 – COOPERAÇÃO COM O AUDITOR INDEPENDENTE**

3.6.1 – O auditor interno, quando previamente estabelecido com a administração de Entidade em que atua, e, no âmbito de planejamento conjunto de trabalho a realizar, deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópias, quando este entender necessário.

**ANEXO E - RESOLUÇÃO 000986 - APROVA A NBC T 12 DA AUDITORIA  
INTERNA - REGRAS GERAIS APROVAÇÃO**

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos; CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações; CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 12. Da Auditoria Interna; CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados, resolve: Art. 1º Aprovar a NBC T 12. Da Auditoria Interna. Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir do dia 1º de janeiro de 2004, revogando a Resolução CFC nº 780, de 24 de março de 1995. Ata CFC nº 850 Procs. CFC nos 40/03 e 42/03.

## **ANEXO F - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE NBC T 12. DA AUDITORIA INTERNA**

### **12.1. CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS**

#### **12.1.1. Conceituação e Objetivos da Auditoria Interna.**

12.1.1.1. Esta norma trata da atividade e dos procedimentos de Auditoria Interna Contábil, doravante denominada Auditoria Interna.

12.1.1.2. A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

12.1.1.3. A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

12.1.1.4 -A atividade de Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

#### **12.1.2. Papéis de Trabalho.**

12.1.2.1. A Auditoria Interna deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

12.1.2.2. Os papéis de trabalho constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas obtidas no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações.

12.1.2.3. Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e da extensão dos procedimentos de Auditoria Interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas.

12.1.2.4. Análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos devem ter sua integridade verificada sempre que forem anexados aos papéis de trabalho.

#### **12.1.3. Fraude e Erro.**

12.1.3.1-A Auditoria Interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros, obrigando se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho.

12.1.3.2- O termo "fraude" aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.3.3. O termo "erro" aplica-se a ato não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

## 12.2. NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

### 12.2.1. Planejamento da Auditoria Interna

12.2.1.1. O planejamento do trabalho de Auditoria Interna compreende os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade.

12.2.1.2. O planejamento deve considerar os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes: a) conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade; b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade; c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade; d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna; e) o uso do trabalho de especialistas; f) os riscos de auditoria, quer pelo volume ou complexidade das transações e operações; g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados; h) as orientações e expectativas externadas pela administração aos auditores internos; e i) conhecimento da Missão e Objetivos Estratégicos da entidade.

12.2.1.3. O planejamento deve ser documentado e os programas de trabalho, formalmente preparados, detalhando-se o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão, equipe técnica e uso de especialistas.

12.2.1.4. Os programas de trabalho devem ser estruturados de forma a servir como guia e meio de controle de execução do trabalho, devendo ser revisados e atualizados sempre que as circunstâncias exigirem.

### 12.2.2. Riscos da Auditoria Interna

12.2.2.1. A análise dos riscos de Auditoria Interna deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos e estão relacionados à possibilidade de não se atingir, de forma satisfatória, o objetivo dos trabalhos. Nesse sentido, devem ser considerados, principalmente, os seguintes aspectos: a) a verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de Auditoria Interna a serem aplicados, considerando o volume ou complexidade das transações e das operações; b) a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas.

### 12.2.3. Procedimentos de Auditoria Interna

12.2.3.1. Os procedimentos de Auditoria Interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.2. Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade. Na sua aplicação,



devem ser considerados os seguintes procedimentos: a)inspeção - verificação de registros, documentos e ativos tangíveis; b)observação - acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução; e c)investigação e confirmação - obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade.

12.2.3.3. Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da entidade.

12.2.3.4. As informações que fundamentam os resultados da Auditoria Interna são denominadas de "evidências", que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecerem base sólida para as conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.5. O processo de obtenção e avaliação das informações compreende: I - a obtenção de informações sobre os assuntos relacionados com os objetivos e o alcance da Auditoria Interna, devendo ser observado que: a)a informação suficiente é aquela que é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno; b)a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável, por meio do uso apropriado das técnicas de Auditoria Interna; c)a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e às recomendações da Auditoria Interna; d)a informação útil é a que auxilia a entidade a atingir suas metas. II-a avaliação da efetividade das informações obtidas, mediante a aplicação de procedimentos de Auditoria Interna, incluindo testes substantivos, se as circunstâncias assim o exigirem.

12.2.3.6- O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da Auditoria Interna está sendo atingido.

12.2.3.7- Devem ser adotados procedimentos adequados para assegurar que as contingências ativas e passivas relevantes decorrentes de processos judiciais e extrajudiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos e de contribuições em disputa, foram identificadas e são do conhecimento da administração da entidade.

12.2.3.8- No trabalho de Auditoria Interna, quando aplicável, deve ser examinada a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, das Normas Brasileiras de Contabilidade e da legislação tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento das normas reguladoras a que estiver sujeita a entidade.

#### 12.2.4. Amostragem

12.2.4.1. Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, podem ser empregadas técnicas de amostragem.

12.2.4.2- Ao usar método de amostragem, estatística ou não, deve ser projetada e selecionada uma amostra que possa proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

#### 12.2.5. Processamento Eletrônico de Dados – PED

12.2.5.1. A utilização de processamento eletrônico de dados pela entidade requer que exista, na equipe de Auditoria Interna, profissional com conhecimento suficiente sobre a tecnologia da informação e os sistemas de informação utilizados.

12.2.5.2- O uso de técnicas de Auditoria Interna que demandem o emprego de recursos tecnológicos de processamento de informações requer que exista na equipe de Auditoria Interna profissional com conhecimento suficiente de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

### 12.3. NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DA AUDITORIA INTERNA

12.3.1. O relatório é o documento pelo qual a Auditoria Interna apresenta o resultado dos seus trabalhos, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar, claramente, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da entidade.

12.3.2. O relatório da Auditoria Interna deve abordar, no mínimo, os seguintes aspectos: a) o objetivo e a extensão dos trabalhos; b) a metodologia adotada; c) os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão; d) eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria; e) a descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas; f) os riscos associados aos fatos constatados; e g) as conclusões e recomendações resultantes dos fatos constatados.

12.3.3. O relatório de Auditoria Interna deve ser apresentado a quem tenha solicitado o trabalho ou a quem este autorizar, devendo ser preservada a confidencialidade do seu conteúdo.

12.3.4. A Auditoria Interna deve avaliar a necessidade de emissão de relatório parcial na hipótese de constatar impropriedades/irregularidades/ilegalidades que necessitem providências imediatas da administração da entidade que não possam aguardar o final dos exames, considerando o disposto no item 12.1.4.1.

CONTADOR ALCEDINO GOMES BARBOSA Presidente do Conselho

**ANEXO G - RESOLUÇÃO CFC N.º 877/00**

Aprova a NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, Item NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade De lucros.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de Instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais, está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações; CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto na Resolução CFC n.º 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou o item NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas; CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no RESOLVE:

Art. 1º - Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros.

Art. 2º - Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua assinatura.

Brasília, 18 de abril de 2000.

Contador JOSÉ SERAFIM ABRATES

Presidente

## **ANEXO H - NBC T -10 - ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS NBC T - 10.19 - ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS**

### **10.19 - ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS**

#### **10.19.1 - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

10.19.1.1 - Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros.

10.19.1.2 - Destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).

10.19.1.3 - As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit.

10.19.1.4 - As entidades sem finalidade de lucros exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

10.19.1.5 - Essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades enquadradas no conceito do item 10.19.1.4.

10.19.1.6 - Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.19.1.7 - Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 - Fundações e NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe.

#### **10.19.2 - DO REGISTRO CONTÁBIL**

10.19.2.1 - As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

10.19.2.2 - As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

10.19.2.3 - As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.

10.19.2.4 - As receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.

10.19.2.5 - Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

10.19.2.6 - 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.

10.19.2.7 - O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

### 10.19.3 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.19.3.1 - As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são as determinadas pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.19.3.2 - Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

10.19.3.3 - As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguro contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- k) as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

**ANEXO I - RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº  
1.229 DE 27.11.2009 APROVA A NBC TA 610 - UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE  
AUDITORIA INTERNA**

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais; CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC - Federação Internacional de Contadores; CONSIDERANDO a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008; CONSIDERANDO que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações; CONSIDERANDO que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil; CONSIDERANDO que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico, resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC TA 610 - "Utilização do Trabalho de Auditoria Interna", elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 610.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

Art. 3º Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Ata CFC nº 931

## **ANEXO J - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE NBC TA 610 - UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA INTERNA**

### **Introdução**

#### **Alcance**

1. Essa Norma trata da responsabilidade do auditor externo (doravante independente) em relação ao trabalho dos auditores internos, quando o auditor independente tiver determinado, em conformidade com a NBC TA 315 - Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item 23, que existe a probabilidade de que a função de auditoria interna seja relevante para a auditoria (itens A1 e A2).

2. Esta Norma não trata dos casos em que auditores internos atuam na assistência direta do auditor independente na aplicação de procedimentos de auditoria.

#### **Relação entre a função de auditoria interna e o auditor independente**

3. Os objetivos da função de auditoria interna são determinados pela administração e, quando aplicável, pelos responsáveis pela governança. Embora os objetivos da função de auditoria interna e o do auditor independente sejam diferentes, os meios utilizados pela auditoria interna e pelo o auditor independente para alcançar seus respectivos objetivos podem ser semelhantes (ver item A3).

4. Independentemente do grau de autonomia e de objetividade da função de auditoria interna, tal função não é independente da entidade, como é exigido do auditor independente quando ele expressa uma opinião sobre as demonstrações contábeis. O auditor independente assume integral responsabilidade pela opinião de auditoria expressa e essa responsabilidade do auditor independente não é reduzida pela utilização do trabalho feito pelos auditores internos.

#### **Data de vigência**

5. Esta Norma é aplicável a auditoria de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

#### **Objetivo**

6. Os objetivos do auditor independente, quando a entidade tiver a função de auditoria interna que o auditor independente determinou como tendo a probabilidade de ser relevante para a auditoria, são:

- (a) determinar se e em que extensão utilizar um trabalho específico dos auditores internos; e
- (b) se utilizar um trabalho específico da auditoria interna, determinar se aquele trabalho é adequado para os fins da auditoria.

#### **Definições**

7. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir têm os significados a eles atribuídos abaixo:

Função de auditoria interna é a atividade de avaliação estabelecida ou fornecida como um serviço para a entidade. Suas funções incluem, dentre outras: exame, avaliação e monitoramento da adequação e efetividade do controle interno.

Audidores internos são as pessoas que executam as atividades da função de auditoria interna. Os auditores internos podem fazer parte de um departamento de auditoria interna ou de uma função equivalente.

#### Requisitos

Determinação se e em que extensão utilizar o trabalho dos auditores internos

8. O auditor independente deve determinar:

(a) se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para os fins da auditoria; e

(b) em caso positivo, o efeito planejado do trabalho dos auditores internos na natureza, época ou extensão dos procedimentos do auditor independente.

9. Para determinar se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para os fins da auditoria, o auditor independente deve avaliar:

(a) a objetividade da função de auditoria interna;

(b) a competência técnica dos auditores internos;

(c) se é provável que o trabalho dos auditores internos seja realizado com o devido zelo profissional; e

(d) se é provável que haja comunicação eficaz entre os auditores internos e o auditor independente (ver item A4).

10. Para determinar o efeito planejado do trabalho dos auditores internos na natureza, época ou extensão dos procedimentos do auditor independente, o auditor independente deve considerar:

(a) a natureza e o alcance do trabalho específico executado, ou a ser executado, pelos auditores internos;

(b) os riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações; e

(c) o grau de subjetividade envolvido na avaliação da evidência de auditoria coletada pelos auditores internos como suporte para as afirmações relevantes (ver item A5).

#### Utilização de trabalho específico dos auditores internos

11. Para que o auditor independente possa utilizar um trabalho específico dos auditores internos, o auditor independente deve avaliar e executar os procedimentos de auditoria nesse trabalho para determinar a sua adequação para atender aos seus objetivos como auditor independente (ver item A6).

12. Para determinar a adequação de trabalhos específicos executados pelos auditores internos para os seus objetivos como auditor independente, este deve avaliar se:

(a) o trabalho foi executado por auditores internos que tenham competência e treinamento técnicos adequados;

(b) o trabalho foi adequadamente supervisionado, revisado e documentado;

(c) foi obtida evidência de auditoria apropriada para permitir que os auditores internos atinjam conclusões razoáveis;

(d) as conclusões são apropriadas nas circunstâncias e quaisquer relatórios elaborados pelos auditores internos são consistentes com os resultados do trabalho executado; e



(e) quaisquer exceções ou assuntos não usuais divulgados pelos auditores internos estão resolvidos adequadamente.

#### Documentação

13. Se o auditor independente usa um trabalho específico dos auditores internos, ele deve incluir na documentação de auditoria as conclusões atingidas relacionadas com a avaliação da adequação do trabalho dos auditores internos e os procedimentos de auditoria executados pelo auditor independente sobre aquele trabalho em conformidade com a NBC TA 230 - Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6.

**CONTADORA MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM**

Presidente

**ANEXO K - RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº  
1.024 DE 15.04.2005 APROVA A NBC T 11.3 - PAPÉIS DE TRABALHO E  
DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA**

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais, Considerando que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos; Considerando a constante evolução e a crescente importância da auditoria, que exige atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou o processo dessa realização; Considerando que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações; Considerando que o Grupo de Estudo para Auditoria instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com o IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, atendendo ao que está disposto no Art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 11.3 - Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria; Considerando que por se tratar de atribuição que, para adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados, Resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 11.3 - Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, quando ficará revogado o item 11.1.3. da NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, publicada no DOU em 21 de janeiro de 1998, seção 1, páginas 47 a 49.

## **ANEXO L - NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC T 11 - NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NBC T 11.3 - PAPÉIS DE TRABALHO E DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA**

### **11.3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS**

11.3.1.1. Esta norma estabelece procedimentos e critérios relativos à documentação mínima obrigatória a ser gerada na realização dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis.

11.3.1.2. O auditor deve documentar as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando a fundamentar seu parecer da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

11.3.1.3. Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria.

Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

11.3.1.4. Os papéis de trabalho destinam-se a:

- a) ajudar, pela análise dos documentos de auditorias anteriores ou pelos coligidos quando da contratação de uma primeira auditoria, no planejamento e na execução da auditoria;
- b) facilitar a revisão do trabalho de auditoria; e
- c) registrar as evidências do trabalho executado, para fundamentar o parecer do auditor independente.

### **11.3.2. FORMA E CONTEÚDO DOS PAPÉIS DE TRABALHO**

11.3.2.1. O auditor deve registrar nos papéis de trabalho informação relativa ao planejamento de auditoria, a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as suas conclusões da evidência da auditoria. Os papéis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou, inclusive nas áreas que envolvem questões de difícil julgamento.

11.3.2.2. A extensão dos papéis de trabalho é assunto de julgamento profissional, visto que não é necessário nem prático documentar todas as questões de que o auditor trata. Entretanto, qualquer matéria que, por ser relevante, possa influir sobre o seu parecer, deve gerar papéis de trabalho que apresentem as indagações e as conclusões do auditor. Ao avaliar a extensão dos papéis de trabalho, o auditor deve considerar o que seria necessário para proporcionar a outro auditor, sem experiência anterior com aquela auditoria, o entendimento do trabalho executado e a base para as principais decisões tomadas, sem adentrar os aspectos detalhados da auditoria.

11.3.2.3. A forma e o conteúdo dos papéis de trabalho podem ser afetados por questões como:

- a) natureza do trabalho;
- b) natureza e complexidade da atividade da entidade;
- c) natureza e condição dos sistemas contábeis e de controle interno da entidade;

d) direção, supervisão e revisão do trabalho executado pela equipe técnica;

e) metodologia e tecnologia utilizadas no curso dos trabalhos.

11.3.2.4. Os papéis de trabalho são elaborados, estruturados e organizados para atender às circunstâncias do trabalho e satisfazer às necessidades do auditor para cada auditoria.

11.3.2.5. Os papéis de trabalho padronizados podem melhorar a eficácia dos trabalhos, e sua utilização facilita a delegação de tarefas, proporcionando meio adicional de controle de qualidade. Entre os papéis de trabalho padronizados, encontram-se, além de outros: listas de verificação de procedimentos, cartas de confirmação de saldos, termos de inspeções físicas de caixa, de estoques e de outros ativos.

11.3.2.6. O auditor pode usar quaisquer documentos e demonstrações preparados ou fornecidos pela entidade, desde que avalie sua consistência e se satisfaça com sua forma e conteúdo.

11.3.2.7. Os papéis de trabalho, além de outros mais específicos, incluem:

a) informações sobre a estrutura organizacional e legal da entidade;

b) cópias ou excertos de documentos legais, contratos e atas;

c) informações sobre o setor de atividades, ambiente econômico e legal em que a entidade opera;

d) evidências do processo de planejamento, incluindo programas de auditoria e quaisquer mudanças nesses programas;

e) evidências do entendimento, por parte do auditor, do sistema contábil e do controle interno, e sua concordância quanto à eficácia e adequação;

f) evidências de avaliação dos riscos de auditoria;

g) evidências de avaliação e conclusões do auditor e revisão sobre o trabalho da auditoria interna;

h) análises de transações, movimentação e saldos de contas;

i) análises de tendências, coeficientes, quocientes, índices e outros indicadores significativos;

j) registro da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e seus resultados;

k) evidências de que o trabalho executado pela equipe técnica foi supervisionado e revisado;

l) indicação de quem executou e revisou os procedimentos de auditoria e de quando o fez;

m) detalhes dos procedimentos relativos às demonstrações contábeis auditadas por outro auditor;

n) cópias de comunicações com outros auditores, peritos, especialistas e terceiros;

o) cópias de comunicações à administração da entidade, e suas respostas, em relação aos trabalhos, às condições de contratação e às deficiências constatadas, inclusive no controle interno;

p) cartas de responsabilidade da administração;

q) conclusões do auditor acerca de aspectos significativos, incluindo o modo como foram resolvidas ou tratadas questões não usuais;

r) cópias das demonstrações contábeis, assinadas pela administração da entidade e pelo contabilista responsável, e do parecer e dos relatórios do auditor.

11.3.2.8. No caso de auditorias realizadas em vários períodos consecutivos, alguns papéis de trabalho, desde que sejam atualizados, podem ser reutilizados, diferentemente daqueles que contêm informações sobre a auditoria de um único período.

### 11.3.3. CONFIDENCIALIDADE, CUSTÓDIA E PROPRIEDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO

11.3.3.1. O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

11.3.3.2. A confidencialidade dos papéis de trabalho é dever permanente do auditor.

11.3.3.3. Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor. Partes ou excertos destes podem, a critério do auditor, ser postos à disposição da entidade.

11.3.3.4. Os papéis de trabalho quando solicitados por terceiros somente podem ser disponibilizados após autorização formal da entidade auditada, de acordo com a NBC P 1.6.

### 11.3.4. DAS SANÇÕES

11.3.4.1. A inobservância desta norma constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas "c", "d" e "e" do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, ao Código de Ética do Profissional Contabilista.

Ata CFC nº 870

ANTÔNIO CARLOS DÓRO

Presidente do Conselho

Em exercício