

AUDITORIA COMO ESTRATÉGIA DE CERTIFICAÇÃO DE TRANSPARÊNCIA DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

Jorge Assef Lutif Junior

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza
Pós-Graduado em Auditoria pela Universidade Federal do Ceará
Pós-Graduado em Administração Financeira pela Universidade Estadual do Ceará
Especialista em Comércio Exterior pela Federação do Comércio do Ceará,
Bolsista Capes e Mestrando em Engenharia da Produção pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Bacharelado em Administração e Direito
Professor da Universidade Potiguar
lutif@lutif.com

Resumo: Este artigo discute a contribuição que a auditoria pode oferecer para as organizações sem fins lucrativos (Terceiro Setor) e a sociedade. A busca de novas maneiras de gerenciamento e controle das formas de utilização dos recursos públicos e dos fomentadores de recursos às organizações sem fins lucrativos tem sido um grande desafio a ser atingido. Entende-se que referidas organizações enfrentam os problemas sociais, exigindo do Estado, da sociedade e das organizações, uma participação mais efetiva nas suas ações. Ressalta-se que a auditoria pode contribuir para uma efetiva administração dos recursos e, conseqüentemente, para obtenção de resultados no trabalho junto a grupos sociais e no enfrentamento da pobreza, da exclusão social e conquista dos direitos do cidadão. Partindo deste contexto foi procurado argumento não somente junto à literatura sobre Terceiro Setor mas em contabilidade e em áreas correlatas, para dar sustentação ao trabalho. Pretende-se chamar a atenção para contribuição auditoria, na busca de qualidade no atendimento, identificando oportunidades de melhorias, contribuindo para consecução das metas das entidades do Terceiro Setor. Trata-se de um assunto relevante, mas muito controverso.

Palavras-Chave: Auditoria. Terceiro Setor. Entidades sem Fins Lucrativos.

AUDIT CERTIFICATION AS A STRATEGY OF TRANSPARENCY IN PROFITABLE ORGANIZATIONS

Abstract: This article discusses the contribution that the audit can provide for nonprofits organizations (Third Sector) and society. The search for new ways to manage and control the forms of use of public resources and developers of resources to nonprofit organizations has been a great challenge to be met. It's understood that these organizations faced social problems, requiring the State, society and organizations, a more effective participation in their actions. It emphasizes that the audit can contribute to effective management of resources and hence for achieving results in their work with social groups and in tackling poverty, social exclusion and achievement of civil rights. From this context, we sought argument not only with the literature on the Third Sector, but in accounting and related fields, to give support to the work. It pretends to draw attention to audit contribution in the search for quality care, identifying improvement opportunities, contributing to consecutive of the goals of the Third Sector entities. This is an important issue, but very controversial.

Key words: Audit. Third section. Non profit organizations.

1. INTRODUÇÃO

Devido à crescente responsabilidade social por parte da comunidade que deve assumir em organizações desta sociedade civil, surge a necessidade de elaborar e apresentar informação sobre as atividades relacionadas com essa responsabilidade através de dados precisos e transparentes em suas ações. Este volume de informações agrupa aspectos do tipo social, ético, ambiental ou ecológico, são categoricamente trabalhadas através de um monitoramento constante e avaliação destes resultados ocasionados.

A auditoria nestas organizações não só busca medir resultados no processo monetário, mas também avalia o recurso humano. A auditoria aparece como uma necessidade da organização de contar com informação pertinente para tomar decisões inteligentes com relação à gestão social, medindo o impacto da entidade na sociedade. Cada um dos tipos de informação que compõe a auditoria tem registrado outras ramificações da mesma, entre as quais se destacam a Auditoria Operacional e a Informação de Caráter Ético.

As organizações hoje são agentes transformadores, que exercem uma influência muito grande sobre a sociedade e o meio ambiente. Neste sentido, vários projetos são criados, atingindo principalmente os funcionários e o público externo, contemplando a comunidade a sua volta ou a sociedade como um todo. A grande dificuldade é que não se realiza um gerenciamento a fim de saber qual o retorno para a sociedade.

Na dimensão interna, ao nível da organização, as práticas socialmente responsáveis implicam, fundamentalmente, os trabalhadores e prendem-se em questões como o investimento no capital humano, na saúde, na segurança e na gestão da mudança, enquanto as práticas ambientalmente responsáveis se relacionam sobretudo com a gestão dos recursos naturais explorados no processo de produção.

O propósito da Auditoria nestes tipos de organizações sem fins lucrativos não governamentais - ONGs consiste em tornar públicas questões concretas deste setor privado que produzem um impacto social a curto ou longo prazo. Põe à disposição de todas as partes integrantes para a sociedade, as informações relevantes acerca dos objetivos políticos, programas, atuação e contribuição dos objetivos sociais da organização.



2. UM BREVE HISTÓRICO DO INÍCIO DAS ENTIDADES NÃO GOVERNAMENTAIS

A preocupação com o social começou no Brasil em 1543, com a fundação da Santa Casa de Misericórdia da então Vila de Santos, SP, fazendo com que a atuação no setor quase nascesse junto com o próprio País.

“A partir daí, no entanto, a distância entre as datas se reduziu. Em 1910, o escotismo, fundado dois anos antes na Inglaterra por Robert Baden-Powell, se estabeleceu aqui, para ‘ajudar o próximo em toda e qualquer ocasião’” (BEATRIZ, 1999, p.6, grifo do autor).

Diante disto, a história da evolução da existência das organizações, segundo estudos da Associação Brasileira de ONGs – ABONG, lançado em seu anuário de 2004 foi que:

Em 1942, Getúlio Vargas criou a LBA - Legião Brasileira de Assistência, cuja primeira presidente foi Darci Vargas.

Em 1961, nasceu a APAE - Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais, que mudou o conceito de assistência aos excepcionais.

Em 1967, o Governo criou o Projeto Rondon e levou universitários ao interior do país para atender a comunidades carentes.

Em 1983, surgiu a Pastoral da Criança, treinando líderes comunitários para combater a mortalidade infantil. A partir dos anos 90, os empresários aumentaram a consciência social, até em decorrência da diminuição dos programas do Governo para o setor, por causa da crise econômica do final dos anos 70.

Em 1993, Herbert de Souza, o Betinho, fundou a Ação da Cidadania contra a Miséria e pela Vida.

Em 1995, Fernando Henrique Cardoso criou o programa Comunidade Solidária, que substituiu a LBA e cuja presidência coube à dona Ruth Cardoso.

Em 1995, também surgiu o programa Universidade Solidária, o Unisol, atuante a partir de 1996.

Em 1998, foi promulgada a lei 9.608, que regulamenta a prática do voluntariado, e, em 1999, a lei 9.790 qualificou as organizações da sociedade civil de direito público e disciplinou um termo de parceria.

As ONGs na década de 70 se vinculavam aos movimentos sociais; na década de 90 sua principal característica foi a “parceria” com o Estado e fundações e empresas. O termo ONG foi cunhado pela primeira vez em 1940, pela ONU, para designar as entidades executoras de projetos humanitários ou de interesse público. Mas, a sua expansão vai deu-se na década de 60/70. E, na América Latina, cumprem papel na luta contra os Estados ditatoriais - principalmente aquelas que se dedicam à questão dos direitos humanos.

Não se deve esquecer que estas organizações cumprem um papel ideológico na implementação das políticas neoliberais e está em sintonia com o processo de reestruturação do capital pós 70: de flexibilização dos mercados nacional e internacional, das relações de trabalho, da produção, do investimento financeiro. Nega a universalidade, ao se dirigirem a grupos específicos e privatizarem o público já que suas “ações” são as custas do erário público; uma vez que o Estado deixa de angariar impostos por conta dos gastos deste setor com a filantropia. (MONTÃO, 2002, p.17; OLIVEIRA, 2000, p.38).

Estas organizações vão contar com o apoio de diferentes agências de “Cooperação Internacional”. Algumas são obrigadas a manter auditoria de todos os processos, desde a entrada de recursos até a utilização ou destinação destes recursos, se estão sendo bem aplicados, avaliando principalmente o custo-benefício em questão.

A ativa participação das organizações sem fins lucrativos na sociedade brasileira data do final do século XIX. Já o processo de formação e consolidação das organizações não governamentais (ONGs) hoje presentes no cenário nacional surgiu nas décadas de 60 e 70, épocas marcadas pelas restrições político-partidárias impostas pelos governos militares, concentrando-se basicamente nas décadas de 80 e 90 (século XX), período em que mais cresceram e se tornaram visíveis. Apesar da evolução recente, as ONGs tiveram papel relevante enquanto catalisadoras dos movimentos e aspirações sociais e políticas da população brasileira. (TEODÓSIO, 2003, p.22).

Mas se nos anos 70/80 as ONGs poderiam ser consideradas parte do campo progressista, vale ressaltar que muitas dessas organizações, mesmo nesta época, exerciam um papel “paliativo” ou “amortecedor”: denunciavam internamente as violações dos direitos humanos mas, raramente denunciavam os patrocinadores norte-americanos e europeus que os financiavam e aconselhavam. Mas, mesmo as mais aguerridas, se encontram numa “camisa de força”: estão integradas no fluxo de dinheiro do Estado e/ ou da Igreja, não podem (ou têm muita dificuldade para) atuar de modo mais impactante.

As organizações sem fins lucrativos existem desde o Brasil colônia, inicialmente na figura de entidades ligadas à igreja católica, portanto, não se trata de algo novo, mas que vem crescendo a cada dia, ganhando mais visibilidade, tanto na sociedade, quanto na mídia e chamando a atenção do próprio Estado, com características de gerar serviços de caráter coletivo com fins sociais, lutar em defesa dos direitos dos cidadãos, buscando a melhoria da qualidade de vida das pessoas. Por outro lado, cresceu o número de organizações, com fachadas de filantropia, para lavagem e desvio de dinheiro público, é a chamada pilantropia (SZAIZI, 1999, p. 97).

A Igreja Católica, ressalte-se, com o suporte do Estado, era responsável pela maior parte das organizações que prestavam algum tipo de assistência às comunidades carentes que ficavam às margens das políticas sociais básicas (saúde e educação fundamentalmente). “As Santas Casas, que datam da segunda metade do século XVI segundo Landin 1993:A4, são exemplos clássicos desta tradição”.

A estas se agregam as irmandades e as “ordens terceiras”, que prestavam um atendimento mais específico, em termos de público e de objetivos, em relação ao implementado pelas Santas Casas. O fato é que durante todo o período co-



lonial, até o início do século XIX, esta associação entre Estado e Igreja Católica, que objetivava o atendimento e a assistência das questões sociais, mostrou-se presente e predominante. A partir do século XX, outras religiões, que entendiam a caridade como uma atividade indissociável da prática religiosa, passaram a promover a formação de organizações nos moldes já praticados pelos católicos, dividindo, assim, com a Igreja Católica, a parceria com fins filantrópicos entre esta e o Estado. No período republicano, muitas mudanças ocorreram no relacionamento entre estado e igreja (OLAK, 1996, p.42).

Não somente novas instituições passaram a executar funções até então limitadas ao raio de atuação destes atores mais tradicionais, como também a modernização da sociedade, fruto da industrialização e da urbanização, suscitava o aparecimento de novas e mais complexas necessidades sociais na população. Na década de 30, então, várias organizações da sociedade civil passaram a se formar, muitas das quais atreladas ao Estado.

Com a passagem dos governos militares e a consolidação democrática do país expressa através da pluralidade partidária (Melo Neto, 1999:46), da formação dos sindicatos e do fortalecimento dos movimentos sociais urbanos e rurais, abriu-se espaço para uma atuação mais efetiva das organizações não governamentais, cujo número elevou-se rapidamente em face do crescimento das dificuldades sócio-econômicas experimentadas pelo Brasil.

Tanto a origem quanto os objetivos e as trajetórias destas organizações passaram a ser mais diversificados, seguindo a fragmentação e a pluralidade características dos movimentos sociais então contemporâneos. Cabe destacar, nessa época, a aprovação da nova Constituição (1988), no âmbito de um amplo processo de mobilização social, que, dentre outros, introduziu novos direitos sócioeconômicos (especialmente na área trabalhista), a expansão dos direitos de cidadania política e o estabelecimento dos princípios da descentralização na promoção das políticas sociais.

Estes fatos moldaram o atual contexto vivenciado pelas organizações não governamentais. Ao mesmo tempo em que o espaço de atuação é ampliado, fruto das próprias demandas sociais da população, há um “enxugamento” das fontes de recursos, especialmente das internacionais.

O estabelecimento de critérios mais rígidos de organização e demonstração de resultados evidenciou a necessidade de investimentos no aumento da profissionalização e da capacitação institucional, principalmente de gestão organizacional e de recursos, áreas menos desenvolvidas pelas organizações. Esta situação evidenciou-se, sobretudo pelas prioridades históricas de luta e defesa de direitos humanos, no caso das ONGs tradicionais, e pela tradição voltada principalmente para a prestação de serviços assistenciais e imediatos, no caso das filantrópicas. Isto também significou uma concentração de recursos nas mais conhecidas ONGs, dadas as fragilidades e dificuldades das menores em se adaptarem rapidamente aos novos padrões.

Em meados dos anos 90, deu-se a entrada organizada do setor empresarial em programas e projetos sociais, especialmente através de suas fundações e institutos associados, representando a inserção da visão de mercado no terceiro setor e novas possibilidades de parcerias e de fontes de recursos para as instituições atuantes na área (COMUNIDADE SOLIDÁRIA, 1998, nº. 05).

O modo de atuação da organização introduz uma qualificação jurídica específica e novas formas de regulação para a interação com o Estado – reforçaram a tendência de moderniza-

ção e de aumento da profissionalização para as instituições integrantes do setor. Estas que passaram a investir na aquisição de atributos que confirmam melhorias de qualidade, transparência de ação e resultados (inclusive auditorias externas), aumento da visibilidade e da credibilidade e identificação de novas estratégias de sustentabilidade e financiamentos.

2.1. FINANCIAMENTO DESTAS ORGANIZAÇÕES

As organizações sem fins lucrativos localizados atualmente no Terceiro Setor são financiadas tanto por doações e contribuições privadas como por subvenções governamentais e frequentemente são contempladas com incentivos fiscais em função do interesse público de sua ação. Denomina-se “sem fins lucrativos” pois devem destinar o total de suas receitas às atividades sociais de caráter altruísta e filantrópico. Nada impede em tese que realizem lucros, no entanto é reconhecida legalmente como obrigatória a destinação exclusiva destes aos objetivos estatutários de cunho social e filantrópico.

2.2. SITUAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS EM NATAL

O que começou com o bloqueio dos canais de participação durante a ditadura militar e completamente à base do amadorismo hoje, ganha solidez, importância política, status econômico e visibilidade social. As Organizações Não Governamentais (ONG's) natalenses, transformaram-se de pequenas iniciativas bem-intencionadas em referências obrigatórias quando o assunto recai em alternativas de desenvolvimento, geração de renda e democratização de direitos.

A predominância deste formato, que abrange inúmeras formas – associações de bairros, clubes de mães, recreativas, de classes profissionais, produtores rurais e ONGs – é um dos fatores que explica a dificuldade de percepção da sociedade quanto à natureza e à abrangência das atividades desenvolvidas. Parcela considerável das instituições sem fins lucrativos de caráter público não possuía o registro junto aos órgãos governamentais – declaração de utilidade pública e registro no Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, o que não permite à organização a obtenção de possíveis incentivos fiscais.

O setor de educação respondia pela maior concentração de organizações em Natal (Anuário da ABONG, 2008:12), cerca de 29%, excetuando-se aquelas organizações que prestam apenas algum tipo de assessoria. Apesar das outras áreas que vêm se incorporando ao escopo de trabalho das organizações mais recentemente formadas, nota-se uma prioridade pela atuação junto à educação, visualizada, também, pelo volume de periódicos, cartilhas, manuais e vídeos produzidos pelas instituições.

Por diversas razões históricas, abrigaram-se sob esta denominação genérica distintos agentes e organizações da sociedade civil (OSCs), formando um conjunto heterogêneo de atuação em causas específicas e gerais, nos campos político, social, econômico e cultural.

Desta forma, as organizações que compõem o terceiro setor não enquadram qualificação específica, por finalidade ou causa, no direito brasileiro. Tal heterogeneidade, além da complexidade em se mapear, quantificar, qualificar e analisar tais organizações dificultava o estabelecimento de normas, incentivos e políticas para o setor, representando uma

grande barreira para o desenvolvimento e para a clara percepção da sociedade quanto aos diferentes propósitos aos quais serviam. Assim, sob o mesmo estatuto jurídico estavam as organizações efetivamente de interesse e utilidade pública, que prestavam serviços gratuitos à população, e outros tipos de organizações como clubes de serviços, de futebol, universidades e escolas privadas, dentre outros.

A redução do número de organizações apoiadas em Natal deveu-se ainda ao maior rigor na seleção de novos parceiros e às exigências (contrapartidas) de cunho institucional impostas pelas agências externas em termos de eficiência organizacional, especialmente nas áreas de planejamento, avaliação e prestação de contas (ANUÁRIO ABONG, 2008, p.21).

Deste modo, a idéia de um terceiro setor aplica-se mais para delimitar um tipo de atuação diferenciada das instâncias de governo e de mercado, mas que, embora com a mesma característica legal, é composto por um conjunto de instituições bastante diferentes quanto à filosofia de atuação, dimensões, temáticas e formas de intervenção.

No caso, entretanto, das ONGs existentes em Natal/RN, já se verifica a opção da imensa maioria das ONGs pelo financiamento público que as situa no primeiro quadrante e, desta maneira, bastante vulneráveis a interferências dos governos municipais, estadual e federal nas suas linhas de atuação e, em médio prazo, nos seus objetivos.

A reputação das ONGs Natalenses como grandes conhecedoras das comunidades nas quais estão inseridas, de eficácia na gestão dos recursos e, de maneira geral, a imagem que têm ante a opinião pública, são algumas das razões pelas quais as administrações públicas locais estão optando pela ONGs como parceiras na intervenção junto às comunidades, segundo dados da ABONG de 2008. Deste modo reforça-se a estreita relação entre a eficácia das ONGs e a legitimidade de discurso baseado na cooperação, na ajuda desinteressada e na solidariedade.

3. A EVOLUÇÃO DA AUDITORIA JUNTO ÀS ORGANIZAÇÕES

A partir de 1900, a profissão do auditor tomou maior impulso através do desenvolvimento do capitalismo. Já em 1934, com a criação do “Security and Commission” nos Estados Unidos, a profissão do auditor criou um novo estímulo, pois as companhias que transacionavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a utilizar-se dos serviços de auditoria, para dar maior fidedignidade às demonstrações financeiras e contábeis.

Auditor é o funcionário instituído nas leis, que tem a o cargo informar um tribunal ou repartições sobre a legalidade dos atos, ou sobre a interpretação das leis e sua aplicação aos casos presentes (conceito tirado do dicionário de Caldas Aulete). O termo auditoria contábil veio do inglês audit, pois na Inglaterra nasceram as primeiras manifestações da atividade profissional do auditor contábil.

A prática da auditoria surgiu provavelmente no século XV ou XVI na Itália. Os precursores da contabilidade foram os italianos, não sem razão, visto ser o clero a esta época o res-

ponsável pelos principais empreendimentos estruturados da Europa moderna ou medieval. O reconhecimento oficial da prática de auditoria também ocorreu na Itália (Veneza), onde em 1581 foi constituído o primeiro Colégio de Contadores, cuja admissão exigia que o candidato completasse o aprendizado de seis anos como contador praticante e se submetesse a exame. Inicialmente, os trabalhos realizados como auditoria eram bastante limitados, restringindo-se à verificação dos registros contábeis, com vistas à comprovação de sua exatidão.

Com a evolução da Auditoria, as organizações necessitaram aperfeiçoar os modelos de gestão, fazendo com que as técnicas de controles internos fossem aperfeiçoadas de acordo com os relatórios apresentados pela auditoria, a ponto de não ser instrumento de mera observação apenas, estático, mas também de orientação, de interpretação e de previsão de fatos, tornando-se dinâmica e ainda em constante evolução.

No Brasil, o desenvolvimento da auditoria teve influência de:

- a) filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b) financiamento de organizações através de entidades internacionais;
- c) crescimento das organizações brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- d) evolução do mercado de capitais;
- e) criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e
- f) criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976.

E agora com advento de Organismos Sociais que recebem diretamente Recursos do Governo Federal, a auditoria tornou-se peça para a gestão destas organizações, conforme lei 9.790/99.

Com o natural desenvolvimento ocorrido no campo da auditoria, a profissão de auditor experimenta uma gradativa e ascendente evolução no campo da contabilidade, custos, finanças, economia, legislação fiscal e comercial, de organização e métodos e de processamento eletrônico de dados.

Por isso, atualmente, Auditoria pode ser definida como levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer aos usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação. (ALMEIDA, 2004, p. 134).

As organizações precisam ser sempre avaliadas e suas atitudes devem ser validadas por terceiros, com instrumentos cada vez mais modernos, e com a adoção de procedimentos críticos. O auditor profissional capaz de validar números, operações, demonstrações através de testes dirigidos, além de validar todas as informações é capaz de sugerir métodos ou procedimentos que podem ser capazes de aperfeiçoar os mecanismos internos da organização.

4. A RELAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS E A AUDITORIA

A viabilidade das ONGs está diretamente ligada à capacidade de angariar fundos. E, claro, sua autonomia depende da origem dos recursos, e esta autonomia somente terá o respaldo de toda a sociedade se estas organizações forem submetidas a processos de auditoria tanto operacional como financeira.

Uma particularidade dessas instituições – que surgiram nos anos 90 ou as que sucumbiram a esta lógica – é o fato delas se caracterizarem pela negação: são “antigoverno”, “antiburocracia”, “anti-lucro”. Autodenominam-se “terceiro setor”, proclamam-se “cidadãs” e, apresentam-se como sem fins lucrativos. O perfil está voltado muito mais à “filantropia”, e mantêm relações estreitas com o Banco Mundial e com agências financiadoras, ligadas ao grande capital, como é o caso, das Fundações Ford, Rockefeller, Kellog, MacArthur e a Fundação Interamericana (esta vinculada ao Congresso dos Estados Unidos). (REVISTA ANUAL, ABONG, 2008).

Dentro deste universo, as ONGs que se dedicam à formação de grupos de geração de renda, de cooperativas de trabalho, ou de re-qualificação profissional, ocupam um espaço considerável, sendo ainda incipientes os processo de fiscalização e controle destas atividades.

Os projetos destas entidades estão em geral focados no “desenvolvimento local” e na “auto-sustentação” da comunidade. Isto resulta, na disputa entre as “comunidades” pelos poucos recursos, gerando rivalidades inter e intra-comunidades, corroendo a solidariedade de classes e transformando — quando a experiência é exitosa — o lugar numa “ilha de fantasia” (PETRAS, 1996. p.25; MAURO, 1998, p.221, grifo do autor).

Entre os estudos sobre Auditoria em organizações do terceiro setor destacam-se duas linhas de pesquisa: uma vê neste setor, uma forma de transparecer para o desenvolvimento destas formas de associativismo. As ONGs funcionariam como mediadores das políticas públicas com técnicas financeiras eficientes e obedecendo à economicidade na utilização dos recursos comprovados pelos profissionais de auditoria em trabalhos apresentados. O argumento deste grupo por não necessitar de auditoria constantes, sendo inviável o custo para manter um processo contínuo de auditoria nestas organizações não governamentais. Nisso residiria a questão: Quem irá auditar e validar os processos de uma ONG que está diretamente ligada a recursos públicos nacionais ou até mesmo internacionais ?

Portanto, ao contrário do que apregoam, as instituições têm um perfil ideológico. Pode-se discutir se essa opção é clara e consciente; ou, se ao contrário, é levada pela necessidade de sobrevivência. Mas mesmo neste caso, é uma opção política-ideológica. Petras (1996), no livro Hegemonia dos Estados Unidos (2003) aponta que existem cerca de 50.000 ONGs no Terceiro Mundo, que recebem aproximadamente 10 bilhões de dólares de instituições financeiras internacionais, de agências governamentais europeias, estadunidenses e japonesas e dos governos locais, e que muitas delas não sofrem nenhuma interferência das auditorias

tanto públicas como privadas para validação de como está sendo a destinação destes recursos e avaliação do custo-benefício dos projetos que estas utilizam na comunidade.

Um dado interessante é que as Organizações Não-Governamentais vêm se apresentando como uma alternativa de trabalho, (ou perspectiva de) para uma parcela da classe média. Pesquisa de opinião pública sobre ONGs, encontrada no sítio da Abong - Associação Brasileira das ONGs, revela que um pouco menos que um terço da população brasileira acima de 16 anos já ouviu falar nelas. Dos que demonstraram algum conhecimento, estão os indivíduos com maior grau de escolaridade; (81% destes têm nível superior) e em classes mais abastadas (56% pertence-riam às classes A/B).

Não faltam denúncias de irregularidades no uso dos recursos “públicos” que, neste caso, tiveram finalidade privada. E há associações sem fins “lucrativos” criadas para prestar serviços ao Plano Nacional de Qualificação Profissional — PLANFOR — assim como associações formadas com a mesma finalidade, desta vez para o programa, no Governo Cardoso, o Comunidade Solidária. Entende-se que estas irregularidades decorrem tudo isso em virtude da falta de atuação direta dos profissionais de auditoria em validar atividades executadas tanto na questão financeira como operacional.

As organizações não governamentais, o fato de não gerarem lucros diretamente, não significa que não defendam interesses privados. Cumprem um papel ideológico ao assumirem responsabilidades que antes eram do Estado, e sem a capacidade de universalização. Portanto, devem estar sempre sob os olhos de toda a comunidade e principalmente sendo auditadas por auditores públicos ou privados.

4.1. DISTINÇÃO ENTRE RESPONSABILIDADES DO AUDITOR E DOS DIRIGENTES DA ONG

A ONG é responsável pela adoção de diretrizes contábeis adequadas, pela salvaguarda do ativo e pelo planejamento de um sistema de controle interno que, entre outras coisas contribua para assegurar a apresentação apropriada das demonstrações contábeis. As transações que devem ser refletidas nas contas e nas demonstrações contábeis são de conhecimento e controle direto da organização sem fins lucrativos. O conhecimento que o auditor tem dessas transações é limitado àquele adquirido por meio de exame.

O auditor poderá fazer sugestões quanto à forma de apresentação ou ao conteúdo das demonstrações, ou poderá esboçar, em todo ou em parte, com base nas contas e nos registros da entidade. Entretanto, sua responsabilidade limita-se à emissão de parecer sobre as demonstrações examinadas.

4.2. DESCOBERTA DE FRAUDE

Quando o exame feito pelo auditor, com a finalidade de emitir parecer sobre as operações contábeis e financeiras, revela circunstâncias peculiares que o fazem suspeitar da possibilidade de existências de fraude, ele deverá decidir se a fraude, caso realmente exista, é de magnitude tal que afeta o parecer sobre as demonstrações financeiras.

Se o auditor supõe que haja ocorrido fraude suficientemente significativa, a ponto de afetar o parecer, deverá chegar a entendimento com os próprios representantes da organização,

para determinar quem deverá proceder às investigações necessárias, para ser apurado se houve fraude e, em caso positivo, o montante envolvido. Se, por outro lado, o auditor concluir que a fraude não é suficientemente significativa para afetar o parecer, deverá comunicar o fato aos próprios representantes da organização sem fins lucrativos, com a recomendação de que seja investigada até que se chegue a uma conclusão.

A auditoria tem fundamental importância no sentido de acarear fatos e obter sucesso em medidas como estas, contribuindo e muito, para a reversão deste quadro. Não somente evidenciando fraudes, mas, principalmente, evitando as condições ambientais necessárias para a prática destes delitos ou problemas, aliás, uma das funções do auditor é exatamente a de criar controles internos para que estes problemas deixem de ser praticados, e não apenas identificar atos já consumados.

As prevenções de fraudes nestas organizações sem fins lucrativos devem abranger ainda a área dos projetos de realização fim da organização, seja através da segurança física do ambiente operacional e computacional, evitando-se o uso de cópias pirateadas de softwares, mantendo-se um bom sistema de backups de arquivos além de um programa antivírus atualizado ou com a segurança lógica (criptografia).

Tudo através da limitação de acesso a determinados dados mediante utilização de senhas, definição de níveis de acesso e a instalação de software que possua módulo de auditoria, para rastrear e detectar possíveis fraudadores internos ou externos. A distinção clara entre o que vem a ser um simples erro e o que se possa caracterizar como fraude se faz necessário para o adequado encaminhamento do trabalho do auditor.

Sá (1996, p. 221), define fraude como sendo uma ação premeditada para lesar alguém, e erro como uma ação involuntária, sem o intuito de causar dano. Portanto, a primeira corresponde ao dolo, ou seja, aquela ação premeditada que visa ao proveito de alguma forma para si ou terceiros. A segunda diz respeito à culpa, e ocorre geralmente por esquecimento, desatenção, imperícia, etc.

Observe-se que embora não seja o objetivo principal da auditoria a detecção de fraudes e erros contábeis, algumas ocorrências podem vir à tona, devendo o auditor agir de forma tempestiva conforme o exigido para cada situação, comunicando imediatamente à administração da entidade o ocorrido e sugerindo as medidas corretivas cabíveis para o caso. No planejamento de toda auditoria deve-se considerar o risco da existência de erros ou fraudes de modo a detectar os que comprometam a apresentação fiel das demonstrações contábeis.

Para Sá (1996a, p. 222), as fraudes são praticadas quase sempre por pessoas que possuem autoridade, sobretudo quando acumulam funções. Quando implicam em volumes maiores, a fraude geralmente ocorre mediante formação de conluio, sendo desta forma, mais difícil a detecção. Portanto, nestes casos a fraude tende a perdurar se não existem controles adequados e independência da auditoria.

Muitas vezes alguns gestores de organizações sociais sem fins lucrativos incitam o profissional contábil a agir de forma ilícita com relação à escrituração e aos ditames empresariais, com a finalidade de adquirir mais facilidade na captação de recursos com parceiros públicos nacionais ou até mesmo internacionais.

Erros e fraudes podem tornar-se verdadeiras oportunidades para se atingir os objetivos das organizações e cabe ao auditor a grande responsabilidade de identificá-los e sugerir as medidas corretivas necessárias.

4.3. AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE E GERENCIAMENTO DE ONGS

A busca de novas formas de gerenciamento e controle, tanto do Estado, quanto dos fomentadores de recursos das organizações sem fins lucrativos tem sido um grande desafio a ser alcançado, objetivando que os recursos empregados, sejam utilizados de maneira eficiente com o máximo de transparência. Na tentativa de separarem as boas entidades das “pilantropias”, privilegiando as que realmente queiram trabalhar em prol da melhoria da sociedade.

Neste contexto, cabe ao profissional de auditoria pautar suas ações profissionais sob a luz da ética que lhe oportuniza operar com justiça, prudência e equilíbrio, visando a que o trabalho seja realizado de forma eficaz, competente e com lisura, pois, do contrário, poderá o usuário sofrer sérias conseqüências.

O desempenho destas organizações está, mais do que nunca, em pauta. A capacidade de posicionar-se corretamente perante os desafios de um ambiente em contínua transformação exige revisões constantes de metas e estratégias em todas as áreas das organizações, principalmente quanto aos processos de monitoramento e controle. Como forma de atuar diante destes novos cenários, muito se tem dito acerca da transparência e das atitudes destas organizações nas ações sociais que desempenham. Neste sentido, é cada vez mais claro que o sucesso de planos e estratégias sejam corretos e transparentes dependendo de pessoas que são comprometidas com a missão e os objetivos das organizações.

Isto faz com que uma das prioridades de uma política gerenciamento de uma organização seja definir as áreas de desenvolvimento para seus membros através dos relatórios obtidos em auditorias operacionais, como forma de potencializar a capacidade de ação e proposição das organizações do terceiro setor.

Sendo assim, o desenvolvimento de competências gerencial através de laudos de auditoria deve se alinhar ao objetivo mais amplo de tornar estas organizações sem fins lucrativos preparadas para enfrentar os desafios atuais e futuros.

4.4. OS OBJETIVOS DA AUDITORIA NAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

Segundo Alves (2004, p.36), o objetivo da Auditoria é o de expressar as demonstrações contábeis e assegurar que representem adequadamente a posição patrimonial e financeira da organização, inclusive avaliando o processo de economicidade, eficiência e eficácia na utilização dos recursos recebidos de órgãos públicos ou privados, tendo como parâmetro os princípios fundamentais de contabilidade, aplicados com uniformidade durante os períodos.

Os objetivos de uma Auditoria servirão para os dirigentes nas futuras decisões, tais como previsão, controle, análise e informação. Podem também conduzir as auditorias com diversas finalidades especiais, como a avaliação da extensão de uma fraude suspeitada, a informação a terceiros, de acordo com compromissos contratuais.

Um dos objetivos da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e conseqüentes demonstrações contábeis. Na consecução de seus objetivos contribui para confirmar os

próprios fins da Contabilidade, pois avalia a adequação dos registros, dando à administração da organização sem fins lucrativos, o fisco e aos financiadores a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período.

Portanto, é a auditoria que dá credibilidade às demonstrações contábeis, às informações nelas contidas. Embora a auditoria não se destine especificamente à descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticadas por administradores ou funcionários, freqüentemente apura tais fatos, através dos procedimentos que lhes são próprios.

A Auditoria utiliza para concretização de seus objetivos, um conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio, os quais compreendem: registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração. Pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio, desde que tais informações possam ser fidedignas.

Pode a auditoria, inclusive, basear-se em informações obtidas fora da organização, tais como as relativas à confirmação de contas de terceiros e de saldos bancários, por exemplo. As confirmações obtidas de fontes externas geralmente oferecem melhores características de credibilidade do que aquelas obtidas dentro da própria organização auditada.

O exame de auditoria deve ser efetuado de acordo com as normas de auditoria, inclusive quanto às provas nos registros contábeis e aos procedimentos de auditoria julgados necessários nas circunstâncias.

Diante disto, a Auditoria é o processo que irá analisar e recomendar práticas adequadas à atuação social da organização, a partir da seleção de indicadores e verificação das verdades dos dados, da avaliação destas informações com relação aos critérios de atuação social dos projetos, da comunicação e da revisão e melhoria periódica de tais procedimentos.

A Auditoria não vai resolver os problemas sociais, mas face à sua capacidade de gerar novas informações, pode alertar os vários atores sociais para a gravidade do problema vivenciado, ajudando, desta forma, na procura de soluções.

Dessa forma, o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações contábeis preparadas pela entidades auditadas. Durante o exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe forneçam provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações contábeis e nas operações dos projetos sociais da organização. Por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a existência de valores ou fatos não constantes das demonstrações contábeis que sejam fidedignas.

Ao auditor cabe a tarefa de opinar se as demonstrações contábeis, representam ou não, os resultados das operações da entidade. Isto pode exigir um trabalho retroativo, através das contas e dos registros nos livros, até documentos originais das transações; pode também, exigir que se vá além dos registros contábeis, até outras provas sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis.

4.5. O SUPORTE DA AUDITORIA AO CONSELHO FISCAL NAS ORGANIZAÇÕES

A auditoria é uma técnica da contabilidade que, através de procedimentos peculiares, pode atestar ou prontificar a eficiência e a eficácia dos controles contábeis e administrativos, praticados pela entidade, a fim de confirmar os valores patrimoniais verificados. Para Gomes (2002, p. 41), “a auditoria é definida, neste contexto, como um conjunto de métodos e procedimentos para obtenção de informações relevantes de controle”.

A carência de recursos tem obrigado as instituições a buscar melhores desempenhos e eficiência na aplicação dos recursos para continuarem mantendo os serviços. E para dificultar ainda mais, as entidades sem fins lucrativos enfrentam problemas no que diz respeito à organização dos controles administrativos, financeiros e contábeis.

Roga que: O sistema contábil e de controle interno é de responsabilidade da administração da entidade, porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para o aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do trabalho. (NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE, NBC TA265).

Normalmente as ONGs possuem um Conselho Fiscal responsável pelo exame das contas da administração. A “figura” do conselho fiscal, embora em muitas situações, não supre o papel desempenhado por auditores independentes, especialmente em se tratando da verificação dos procedimentos contábeis.

O objetivo principal da auditoria é assessorar o conselho fiscal, cuja atribuição é de validar periodicamente os relatórios da organização sem fins lucrativos e verificar a idoneidade das transações financeiras existentes, para que este possa ter uma atuação mais eficiente, na consecução dos objetivos da organização. Assim, no trabalho de assessoria a este conselho, a função do auditor abrangerá:

- Avaliar o desempenho das tarefas delegadas;
- Recomendar mudança onde aplicável;
- Grau de precisão dos registros contábeis.

Na maioria das vezes, esse conselho fiscal é composto por pessoas que não têm formação ou experiência na área técnica da contabilidade, economia ou administração e, conseqüentemente, não podem garantir credibilidade das demonstrações contábeis.

Na tentativa de evitar estes problemas, criou a Lei 9.790/99, que certifica as organizações sem fins lucrativos, como OSCIP, instrumento este, que possibilita as entidades obter alguns benefícios, tais como, parcerias com instituições públicas, imunidades, isenções, subvenções, receber doações da receita federal de produtos apreendidos, etc. Para isso, em contrapartida deve possuir e dar publicidade à sua prestação de contas anual, incluindo as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS. A mesma Lei obriga a entidade enquadrada como OSCIP, que tenha orçamento anual acima de R\$ 600 mil, a contratar auditoria independente para avaliar o Termo de Parceria, cujo custo pode ser incluído no valor do mesmo Termo. Estas exigências são preocupações do Estado que, para dar estas concessões, exige o cumprimento das entidades candidatas ao título, a certeza

de que as imunidades tributárias, garantidas na Constituição Federal, sejam realmente utilizadas para o fim que se propõe.

Para Olak (1996, p. 103), são exemplos de casos em que as Ongs (Organizações não Governamentais) pertencentes ao Terceiro Setor deveriam ser auditadas:

- a) quando aos recursos originarem-se de órgãos governamentais, quer de nível federal, estadual ou municipal;
- b) quando as receitas anuais forem igual ou superior a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;
- c) quando o ativo total da entidade for igual ou superior a um determinado valor julgado relevante pelas autoridades governamentais;
- d) entidades sindicais;
- e) quando a entidade ou pessoa que contribui com valores significativos assim o exigir.

Tal fato inclui que a auditoria como base de informação e conhecimento para Conselho Fiscal em fornecer motivos, tais como: identificar desvios de recursos públicos, o não cumprimento dos objetivos estabelecidos no estatuto das entidades e quando qualquer cidadão assim solicitar. Muitas entidades por razões filosóficas, ideológicas ou até mesmo financeiras, não precisam de auditoria externa. Entretanto, para outras o parecer de auditores independentes é indispensável, pois é na auditoria que se tem como técnica contábil utilizada para avaliar as informações, constituindo, assim, complemento indispensável para que o Conselho Fiscal e a Coordenação Geral da ONG atinja plenamente sua finalidade. Contribui para o aperfeiçoamento e melhoria da eficácia dos mesmos, bem como, auxilia a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações que visem aprimorar os procedimentos, melhorarem os controles e aumentar a responsabilidade do gestor da entidade.

Como podem ser observadas por exigência da Lei, ou da sociedade, ou por exigência das instituições financiadoras, muitas organizações querem ser auditadas para aumentarem sua credibilidade perante a sociedade e, conseqüentemente, atrair mais recursos e colaboradores para suas causas sociais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria contribui com elementos de caráter qualitativo, que ajudam a orientar corretamente os administradores e gestores no manejo, fortalecimento e progresso do fator humano.

Neste sentido, as entidades devem desenvolver sistemas de informação que incorporem aspectos sociais de forma mais clara e estruturada, de maneira que se justifiquem suas atuações em determinados campos sociais.

Cabe reiterar que a auditoria nas organizações sem fins lucrativos confirma se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios da Contabilidade e se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a situação econômica e financeira do patri-

mônio e os resultados do período administrativo examinado, bem como as informações complementares adicionadas (notas explicativas).

A auditoria, conforme proposta apresentada nesse trabalho, poderia ser utilizada não somente como forma de controle e sugestão de procedimentos nas entidades sem fins lucrativos, mas como do próprio Estado em benefício dos cidadãos.

As organizações devem utilizar-se de instrumentos de avaliação gerados pelos resultados das auditorias para formatar os caminhos ao desempenho econômico, financeiro e social. Será através da auditoria que as prestações de contas e assembleias gerais terão clareza para informar com mais transparência as informações dos recebimentos e gastos da organização a seus diretores, associados e colaboradores da real situação avaliada.

Por fim não se pode também julgar que a auditoria torna impossível a existência de erros e fraudes na escrituração ou nos atos da administração, mas deve-se admitir que reduz essa possibilidade. Para que sua eficácia fosse total, seria necessário que se procedesse à revisão integral de todos os registros da organização, bem como se fiscalizassem todos os atos de seus funcionários e administradores, o que é impraticável. Mesmo a revisão integral dos registros não impede a existência de fraudes, pois estas podem decorrer de fatos não contabilizados. Associa-se a isso, os riscos de detecção por parte do auditor.

Esclarecemos ainda que, para alcançar os objetivos, o auditor obedece a normas de auditoria usualmente aceitas e aplica procedimentos que ele considera adequados para obtenção de elementos necessários ao julgamento sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis

6. REFERÊNCIAS

ALVES, Antonio Marcos dos Santos. **Auditoria de resultado: receitas e despesas em uma entidade do Terceiro Setor**, 2004. 127fls. Monografia (Especialização em Auditoria e Perícia Contábil)-. Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2004.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS - ABONG. Regional 03, Anuário Geral das ONG, São Paulo: 2008.

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria**. Salvador: EGBA,1998.

ATTIE, William. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1998.

AZEVEDO, Mario Luiz de Neves Uma contribuição da auditoria contábil para as novas formas de relação entre os setores público, privado e o terceiro setor. In: Congresso Internacional de Educação e Desenvolvimento Humano, **Anais...** Maringá: UEM, 2004.

ANUÁRIO DO RIO GRANDE DO NORTE. Tribuna do Norte, 2009.

ATTIE, Wiliam. **Auditoria: conceitos e Aplicações**. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BRASIL. Constituição (1988). Art. 150, parágrafo 4. In.: _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: de 5 de outubro de 1988. 2.ed. Brasília: Editora, ano da edição. p.51-76.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Brasília:2009.



DRUCKER, Peter. **Administração de Organizações Sem Fins Lucrativos**: Princípios e Práticas. São Paulo: Pioneira, 1994.

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

FRANÇA, J.A. de (org.) et al. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. Brasília: FBC/CFC, 2003.

FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 1982.

GOMES, Marcelo B. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). **Revista do Serviço Público**. Rio de Janeiro, ano 53, n.2, p.36-78, abr./jun. 2003.

HUDSON, Mike. **Administrando Organizações do Terceiro Setor: O Desafio de Administrar sem Receita**. São Paulo: Makron Books, 1999.

LANDIN, Leilah. **A Invenção das Ongs, do serviço invisível à profissão sem nome**; 1993. 239f. Tese (Doutorado Antropologia)-. Programa de Pós-Graduação em Antropologia Social do Museu Nacional, Universidade federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1993.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria**: princípios e técnicas. São Paulo: Atlas, 1988

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de Entidades sem Fins Lucrativos não Governamentais**. 1996. Dissertação (Mestrado Contabilidade e Controladoria)- Universidade de São Paulo - FEA/USP, São Paulo, 1996.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser e Grau, Nuria Cunill (Org.). **O Público Não-Estatal na Reforma do Estado**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1999.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1980.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro setor**: regulação no Brasil. São Paulo: Petrópolis, 2000.