



FANESE – Faculdade de Administrações e Negócios de Sergipe

Núcleo de Pós-Graduação e Extensão – NPGE
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLADORIA

EDIRAN RABELO DE ALMEIDA

A EFETIVIDADE DA AUDITORIA EXTERNA COMO INSTRUMENTO PARA A FISCALIZAÇÃO NAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Aracaju - SE
17 de Fevereiro de 2018

EDIRAN RABELO DE ALMEIDA

**A EFETIVIDADE DA AUDITORIA EXTERNA COMO
INSTRUMENTO PARA A FISCALIZAÇÃO NAS ENTIDADES
BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e
Extensão – NPGE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe –
FANESE, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Auditoria e
Controladoria.**

Avaliador (a):

Josefa Vanuza de Santana

Ediran Rabelo de Almeida

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2018.

SUMÁRIO

RESUMO	3
1. INTRODUÇÃO	5
2. REFERENCIAL TEÓRICO	7
1.1 Auditoria	7
1.1.1 Auditoria interna	8
1.1.2 Auditoria de conformidade ou <i>compliance</i>	9
1.1.3 Auditoria operacional ou de gestão.....	9
1.1.4 Auditoria financeira ou das demonstrações contábeis	10
1.1.4.1 procedimentos de auditoria	10
1.1.5.1 relatórios de auditoria.....	11
1.2 Entidades Sem Fins de Lucro	13
1.2.1 Associações.....	13
1.2.2 Fundações.....	14
1.2.3 Entidades beneficentes de assistência social.....	14
1.2.4 critérios para certificação	16
3. PROPOSIÇÕES DO AUTOR	18
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	20
REFERÊNCIAS	21
ABSTRACT	24

RESUMO

A auditoria interna, de gestão, de *compliance* ou externa é considerada uma ferramenta de agregação valor às empresas, tanto para as entidades com fins econômicos quanto para aqueles sem finalidade lucrativa. As entidades sem fins econômicos certificadas como Entidade Beneficente de Saúde, Educação ou Assistência Social fazem jus a isenção da contribuição previdenciária patronal em contraprestação de serviços ofertados à sociedade civil, por essa razão surge o questionamento: a auditoria externa-contábil é um instrumento capaz de assegurar a efetiva prestação dos serviços à população? Diante dessa questão, pautou-se a revisão de bibliografia que norteou a construção deste estudo. Realizado o levantamento bibliográfico, estudo e reflexão do mesmo aponta-se a possível inadequação da auditoria externa-contábil para fins de fiscalização, ao mesmo tempo, foi sugerido a auditoria externa operacional como um instrumento mais preciso para às necessidades da entidade e do Fisco.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria. Entidade beneficente. Certificação. Isenção.

1. INTRODUÇÃO

O *modus vivendi* do homem contemporâneo exige cada vez mais lisura técnica-gerencial e operacional por parte das pessoas, mas principalmente das empresas das quais ele se torna consumidor. A mesma postura é requerida dos entes públicos e de seus parceiros, por essa razão a auditoria contábil deixou de ser um mero requisito legal passando a atribuir aos detentores do parecer positivo de auditoria o caráter de idoneidade e probidade.

Essa exigência é mais acentuada quando diz respeito às entidades sem fins econômicos (associações e fundações), já que gozam de imunidade, e em algumas situações específicas de isenção tributária, tendo em vista que através da isenção de tributos os entes públicos abrem mão de arrecadar receitas que poderiam ser destinadas para melhorias nos serviços de saúde, educação e infraestrutura. A transparência na prestação de contas, elucidando a destinação dos recursos captados, é uma qualidade requerida pela sociedade civil, principalmente, depois dos escândalos e denúncias que apontaram repasses indevidos de subvenções por parte de parlamentares da Assembleia Legislativa do Estado de Sergipe.

Notadamente, a atuação das entidades sem fins de lucro nas áreas de assistência social, educação e saúde é imprescindível para assegurar que o Estado garanta à população aos direitos sociais básicos determinados pela Constituição Federal, por essa razão a auditoria contábil deve ser um instrumento capaz de evidenciar a lisura operacional e gerencial da entidade.

Perante essa evidência e ciente da isenção da contribuição previdenciária patronal concedida às entidades socioassistenciais detentoras do título de Entidade Beneficente de Assistência Social pergunta-se: É possível assegurar por meio da auditoria contábil que os serviços a título de gratuidade nas áreas de saúde, educação e assistência social estão sendo efetivamente prestados?

Dados do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, do Ministério da Saúde e Ministério da Educação revelam que há no estado de Sergipe, o menor estado da Federação, 47 entidades que desenvolvem atividades vinculados

à assistência social, 7 entidades que atuam na área da saúde e 7 entidades qualificadas como entidades de educação; é possível inferir que são números representativos ao considerar a existência instituições públicas de grande porte que atuam nessas áreas.

Por essa razão, foi proposto como objetivo geral para fins deste estudo: Verificar, mediante a revisão da literatura, a adequação dessa espécie de auditoria como instrumento para assegurar o cumprimento dos dispositivos legais para a concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social; como objetivos específicos a fim de colaborar com o alcance do objetivo geral têm-se: Elencar os requisitos mínimos para a certificação; Sugerir, se necessário, a adoção da auditoria operacional como ferramenta complementar à auditoria contábil.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Para Instituto Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) o ofício de auditor é quase tão antigo quanto a Contabilidade, pois remonta a Idade Antiga no auge do reinado Imperador persa, Dario I, que ao instituir a função de “olhos e ouvidos do rei”, incumbiu funcionários de vigiar a ação dos sátrapas (governadores das províncias persas), a fim de garantir o cumprimento das ordens imperiais, fiscalizar a cobrança de impostos e o uso devido do tesouro real.

No contexto socioeconômico vigente o auditor mantém a incumbência de verificar o cumprimento da legislação fisco-tributária e ao mesmo tempo o uso adequado tesouro real quando fala-se em incentivos fiscais ou isenções tributárias. Constatada a relevância dessa profissão milenar discorreu-se no tópico que segue acerca da auditoria.

1.1 Auditoria

Ciente da notoriedade que prática de auditoria ganhou nos últimos anos no mundo empresarial, principalmente para as empresas que negociam ações no mercado de capitais, mas também para órgãos ou empresas públicas e entidades sem fins lucrativos que prestam serviços de natureza assistencial aos Municípios, Estados ou União. É imprescindível diante desse “*status quo*” que se discorra sobre a auditoria que conforme Barreto e Graeff (2014, p. 24) pode ser entendida como:

uma técnica contábil que consiste em um processo sistemático de obtenção e avaliação de evidências sobre as informações contidas nas demonstrações contábeis para a emissão de uma opinião do quão adequadas ou razoáveis estão essas demonstrações de acordo com as normas e princípios contábeis vigentes.

É possível perceber através da citação supra que quando se pensa em auditoria incorre-se na ideia de desempenho econômico-financeiro, de adequação às normas contábeis e a legislação tributária vigente.

No que tange ao entendimento a respeito da auditoria é factível ratificar que a técnica de auditar é uma qualificação do profissional de contabilidade destinada a mensurar e analisar o resultado econômico, financeiro e patrimonial no exercício social. (LORENZONI; VIEIRA, 2013)

Nota-se, que há dissidências entre os autores mencionados acima, pois para Barreto e Graeff (2014) auditar consiste em aferir de modo organizado se os demonstrativos contábeis foram elaborados atendendo a todos os requisitos legais enquanto para Lorenzoni e Vieira (2013) a auditoria é um instrumento capaz de avaliar a gerência do negócio por meio dos resultados obtidos no determinado recorte de tempo.

Mediante a variedade de entendimento acerca do que venha a ser auditoria, julga-se necessário discorrer sucintamente sobre as espécies de auditoria dentre as quais se destacam: a auditoria interna, auditoria de conformidade ou *compliance*, auditoria operacional ou de gestão, auditoria financeira ou das demonstrações contábeis.

1.1.1 Auditoria interna

Como sugere o nome, esse tipo de auditoria funciona no ambiente administrativo da entidade, é contínua, compondo inclusive sua estrutura organizacional; a existência desta espécie de auditoria está condicionada ao desejo do gestor que visam através deste instrumento assegurar que os colaboradores sigam as normas internas quando da execução de suas atividades a fim de potencializar os resultados, isto é; a auditoria interna relaciona-se diretamente com a atividade-fim da empresa. (CFC¹, 2003)

Revalidando o entendimento do Conselho Federal de Contabilidade a auditoria interna cabe o ônus de supervisionar, bem como estabelecer rotinas de trabalho que viabilizem a implantação e/a manutenção dos controles internos ao mesmo tempo que assegurem o atendimento das normas e diretrizes instituídos pela gestão. (IBGC, 2015)

¹ Conselho Federal de Contabilidade

1.1.2 Auditoria de conformidade ou *compliance*

Nessa espécie o profissional de contabilidade (auditor) tem por fim verificar a conformidade, à adesão da entidade às orientações para elaboração de um determinado produto ou prestação de serviço; ao mesmo tempo, é salutar afirmar que a auditoria das demonstrações contábeis é uma espécie de auditoria de *compliance* já que nela o auditor emitirá o parecer sobre fidedignidade dos valores apresentados nos demonstrativos, mas também se esses documentos foram elaborados de acordo com as normas do Conselho Federal de Contabilidade. (BARRETO; GRAEFF, 2014)

1.1.3 Auditoria operacional ou de gestão

É conveniente afirmar que essa espécie de auditoria atua como um mecanismo de apoio gerencial para os gestores da entidade, afinal, sua realização ocorre durante a execução das rotinas de trabalho, processo produtivo, prestação de serviço com o intuito de avaliar se os esforços quer materiais ou financeiros despendidos para execução de determinado objetivo estão sendo empregados da melhor maneira possível, cabendo ao auditor quando necessário, sugerir reestruturação fabril ou até organizacional a fim de otimizar os processos e consequentemente obter melhores resultados. (IBGC, 2015)

É pertinente pontuar que essa espécie de auditoria tem o alcance diferenciado no setor público, pois os gestores de entidades desse setor ou gestores de entidades sujeitas às normas de tomada de contas aplicadas à administração pública federal, devem ser avaliados pelo período em que estiveram como dirigentes das mesmas, por meio da elaboração do Relatório de Auditoria de Avaliação de Gestão que comporá o acervo documental da prestação de contas. (KERBER; SIQUEIRA, 2012)

1.1.4 Auditoria financeira ou das demonstrações contábeis

A auditoria das demonstrações financeiras/contábeis visa a análise dos demonstrativos contábeis a fim de garantir que os números neles registrados, de fato representam a situação econômico-financeira e patrimonial, ou seja, são fidedignos à realidade empresarial.

Há estudiosos que apontam essa espécie de auditoria como a mais importante tendo em vista que é a partir do parecer do auditor que os investidores, credores, fornecedores e o próprio Fisco se vale para avaliar o negócio, sobretudo às empresas que negociam suas ações no Mercado de Valores.

A atribuição principal do auditor independente é emitir, observadas as disposições aplicáveis, opinião sobre se as demonstrações financeiras preparadas pela administração representam adequadamente, em todos os seus aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da organização. (IBGC 2015, p. 2015)

O Conselho Federal de Contabilidade é órgão responsável pela elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil às quais dá-se o nome de NBC TA sob as quais se discorrerá brevemente no item seguinte. (BARRETO; GRAEFF, 2014)

1.1.4.1 procedimentos de auditoria

Comumente os profissionais das mais diversas áreas se valem de alguma averiguação ou exame para emitir parecer sobre determinado paciente, causa ou bem, por exemplo, acerca da calcificação e fertilidade do solo entre outros; como profissional especializado, o auditor faz uso de testes, exames e verificações que subsidiem a emissão de seu parecer positivo ou negativo como auditor, a estas verificações dá-se o nome de procedimentos de auditoria classificados como testes de observância ou controle e testes substantivos. (*Idem*)

No tocante aos testes de observância ou controle o Conselho Federal de Contabilidade por meio da NBC TA 330/2016 esclarece que “é o procedimento de

auditoria planejado para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações”, em síntese, seu objetivo maior é aferir o nível de confiabilidade das informações contidas nos demonstrativos contábeis por meio dos controles implantados pela gestão com o intuito de garantir que o parecer de auditoria está pautado em informações seguras que de fato representem a situação econômico-financeira da entidade.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TA) 330/2016, versa que os testes substantivos: “são os procedimentos de auditoria planejados para detectar distorções relevantes no nível de informações”, isto é; não se detém aos controles, mas antes às informações geradas e registradas nos demonstrativos contábeis, por esse motivo adota prática como revisão analítica de saldo das contas contábeis, conferência de cálculo, adesão à legislação tributária e contábil.

É possível constatar conforme evidências apontadas pela legislação contábil que, os testes de observância têm por intuito mensurar a qualidade dos controles internos instaurados pela gestão; isto é, se a gestão desenvolveu ferramentas que minimizem a ocorrência de erros, ao mesmo tempo que os testes substantivos objetivam aferir a qualidade das informações contábeis produzidas e registradas nos demonstrativos foram corretamente avaliadas em detrimento da legislação financeira, contábil e tributária vigentes.

1.1.5.1 relatórios de auditoria

Precipualemente faz-se necessário, para melhor compreensão no tocante aos pareceres de auditoria, descrever o que são demonstrativos contábeis, demonstrações contábeis ou demonstrações financeiras. O Conselho Federal de Contabilidade através das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TA) discorre afirmando que as demonstrações contábeis são:

a representação estruturada de informações financeiras históricas, incluindo divulgações, com a finalidade de informar os recursos econômicos ou as obrigações da entidade em determinada data no tempo ou as mutações de tais recursos ou obrigações durante um período de tempo em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. (NBC TA 200)

É pautado na “representação estruturada de informações financeiras históricas” que o auditor com o objetivo de reportar o potencial de geração de riqueza para os investidores, a insolubilidade para os credores e ao mesmo tempo a capacidade contributiva para o FISCO emite sua opinião acerca dos demonstrativos contábeis.

A emissão de opinião do contador-auditor é o resultado, o fruto de seu trabalho de averiguação, revisão, exame e mensuração das informações contidas nos demonstrativos da entidade auditada, ao produto do trabalho de auditoria é atribuído o nome de relatório, onde em seu parágrafo final o profissional legalmente habilitado emite a sua opinião que podem conter ressalva, ser adversa, abster-se de emití-la ou fazê-lo sem ressalva. (BARRETO; GRAEFF, 2014)

O pilar fundamental para emissão da opinião do auditor são as demonstrações contábeis, logo quando esses demonstrativos estiverem elaborados em consonância com a legislação fisco-tributária-financeira, observando as orientações técnicas do Conselho Federal de Contabilidade e do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o relatório de auditoria será expedido sem ressalvas. No atinente ao relatório de auditoria com ressalva, entende-se que será remetido quando nos demonstrativos forem identificadas deformações isoladas quanto a natureza ou volume das informações registradas. (*Idem*)

Por conseguinte, o relatório de auditoria com apreciação adversa será elaborado quando as alterações apontadas forem representativas e difundidas na maior parte dos itens que compõem as demonstrações contábeis. No tocante ao relatório com abstenção de juízo que tem por base a impossibilidade, mesmo tendo realizado exames de verificação, de obter resultados que subsidiem a emissão do relatório sem ressalva, com ressalva ou adverso, não restando dúvidas quanto a generalização das deformações existentes nos demonstrativos. (NBC TA 700)

1.2 Entidades Sem Fins de Lucro

É do conhecimento de todos que as empresas podem ser classificadas como públicas, privadas, de economia mista, cooperativas, associações e fundações onde as públicas são regidas pelo direito público, as privadas pelo direito comercial, tributário e legislação afins, as cooperativas mesmo sendo consenso entre os doutrinadores do direito que se trata de entidades regidas pelo direito privado, o legislador julgou pertinente estabelecer lei própria que norteasse as atividades da mesma, já no que tange às associações e fundações como instituição de direito privado são orientadas pelo Código Civil Brasileiro.

Entretanto, o alcance desse trabalho dedicou especial atenção às associações e fundações.

1.2.1 Associações

Será considerada associação o agrupamento, a adesão de pessoas que organizam para defender interesses de determinado grupo ou coletividade, por conseguinte sua gerência se orientará pelas necessidades desse grupo; não havendo coletividade para defesa dos interesses a entidade deve ser dissolvida. (PAES, 2013)

No tocante a instituição das associações, o legislador brasileiro através do Código Civil Brasileiro, Lei 10.406/2002, determina que: “Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”.

Vale ressaltar que o dispositivo legal impõe como característica própria das entidades associativas a ausência de interesses econômicos, ainda que haja prestação de serviço de alguma natureza se dará apenas para manutenção/sustento da entidade, sendo vedada a distribuição lucro.

1.2.2 Fundações

Acerca da instituição das fundações o Código Civil Brasileiro, Lei 10.406/2002, versa que: “Art. 62 Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la”.

Ao confrontar os artigos do Código Civil que descrevem a forma como as associações e fundações é pertinente acentuar que as fundações ganham personalidade jurídica, não com a união de pessoas tal qual as associações, mas sim pela transferência do patrimônio mediante escritura pública, e declarada vontade do instituidor de constituir uma pessoa jurídica. (PAES, 2013)

Ao contrário das associações há restrições quanto às atividades que podem ser objeto social das fundações, essas pessoas jurídicas poderão ser constituídas, se somente se, desenvolverem atividades de assistência social, saúde, educação, promoção do desenvolvimento sustentável, da cultura, da ética, da cidadania, da democracia, dos direitos humanos, da conservação, preservação e defesa do meio ambiente, segurança alimentar, nutricional e atividades religiosas. (BRASIL, 2002)

1.2.3 Entidades beneficentes de assistência social

As entidades beneficentes surgem da incapacidade ou impossibilidade do Poder Público de garantir que a população brasileira tenha acesso à saúde, à educação, à cultura bem como a todos os direitos sociais assegurados pela Constituição Federal.

A promulgação da Lei 12.101 de 2009 tem por finalidade estimular à atuação das entidades beneficentes a fim de que os direitos supracitados sejam assegurados a toda população, tendo em vista a limitação do Estado para fazê-lo.

No que concerne às entidades de saúde para ser enquadrada como beneficente segundo o art. 4 da Lei 12.101/2009, deve:

- I - celebrar contrato, convênio ou instrumento congênere com o gestor do SUS;
- II - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60%;
- III - comprovar, anualmente, da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata o inciso II, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados. [...] (BRASIL, 2009)

Ao estudar a lei fica evidente que a pretensão do legislador ao instituí-la é, de fato, à assistência à população por meio da concessão do Estado. No tocante às entidades de educação o art. 12 da Lei 12.101/2009 em seus incisos determinam que a entidade deve:

- I - demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do art. 214 da Constituição Federal;
- II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; e
- III - conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes. [...] (BRASIL, 2009)

Constata-se que ao possibilitar a qualificação de instituição de educação seja nos níveis básico, médio ou superior o legislador pretendia tal qual facilitar o acesso à educação, não obstante a existência de escolas e universidades públicas às quais para essas últimas o ingresso é facilitado por meio de programas como o Sistema de Seleção Unificado (SISU) enquanto para as instituições privadas Programa Universidade para Todos (PROUNI). Isto é; as entidades beneficentes de educação devem ofertar bolsas institucionais a fim de atender o que dispõe o inciso III do artigo 12 da lei citada.

A lei 8.742/1993, Lei da Assistência Social traz em seu escopo às atividades que atribuirão à pessoa jurídica o título de entidade de assistência social das quais destacamos: “a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice, amparo à crianças e adolescentes carentes e habilitação e reabilitação de pessoas com deficiência à vida comunitária”. Por conseguinte, o art. 19 da lei

12.101/2009 requer da entidade de assistência social para sua qualificação como entidade beneficente:

- I - estar inscrita no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso; e
- II - integrar o cadastro nacional de entidades e organizações de assistência social; [...] (BRASIL, 2009)

Os requisitos discriminados nos incisos da Lei do CEBAS revelam a obrigatoriedade que as entidades beneficentes de assistência social têm de estar inscritas em órgãos de competência municipal, ao qual caberá o ônus de fiscalizar a efetiva realização dos projetos, estado por meio do Conselho do Estadual e federal por meio do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

1.2.4 critérios para certificação

A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

O dispositivo legal supracitado, artigo 1º da Lei 12.101/2009, ratifica que apenas entidades sem fins econômicos podem pleitear a certificação como entidade beneficente de assistência social, desde que, prestem serviços nas áreas da saúde, assistência social e da educação.

A isenção de que trata a lei mencionada diz respeito à contribuição para a seguridade social sobre a folha de salários que conforme orienta o inciso I, art. 22 da lei 8.212/1991 deve ser calculada a alíquota de:

- I - **vinte por cento** sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e

os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. **(grifo nosso)**

Para tanto, será concedida a isenção às entidade que atendam as determinações do art. 29 da Lei 12.101/2009 que exigem a reversão dos rendimentos de aplicações e superávit do exercício social nos objetivos estatutários da entidade, bem como veda em qualquer hipótese a remuneração de membros do corpo diretivo ou que componham o grupo dos associados, no caso das associações, a manutenção da escrituração contábil conforme orientações do Conselho Federal de Contabilidade e o cumprimento de obrigações tributárias acessórias, por exemplo, apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) entre outras (BRASIL, 2009).

Entretanto, redação do inciso VIII deste mesmo artigo da Lei 12.101/2009 determina que a entidade:

VIII- apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei 123/2006. **(grifo nosso)**

A obrigatoriedade da apresentação dos demonstrativos contábeis-financeiros auditados por profissional legalmente habilitado está condicionada a receita bruta anual captadas pelas entidades beneficentes, nesta situação, quando as receitas forem superiores ao valor de R\$ 3.600.000.

Com o intuito de enriquecer a reflexão deste trabalho fora proposto a inserção do capítulo seguinte.

3. PROPOSIÇÕES DO AUTOR

É do conhecimento dos legisladores, advogados, contadores, bem como de outras categorias profissionais que a finalidade da contribuição previdenciária patronal (CPP) é financiar a seguridade social que conforme disposição legal estabelecida no artigo 1º da lei 8.212/1991: “A Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social”.

As ações apontadas no texto da lei supracitada envolvem atividades de proteção ao idoso, à criança e ao adolescente, aos portadores de necessidades especiais. Em suma, trata-se de uma receita tributária com destinação específica, o que em si já deveria ser razão suficiente para exigir maior zelo para com a fiscalização quanto a utilização dos recursos/concessão da certificação. Di-lo, uma vez que a exigência de auditoria contábil destina-se apenas para as entidades que auferem receitas superiores ao limite de R\$ 3,6 milhões.

Cabe salientar que contribuição de que trata a Lei 12.101/2009 é calculada sobre a folha de pagamento, por exemplo, a folha de salários de uma entidade beneficente tem valor anual de R\$ 500 mil (base de cálculo da contribuição patronal) quando multiplicado por 20% (alíquota) obter-se-ia R\$ 100 mil que representa o montante da receita de contribuição a ser arrecadada, da qual o Fisco a isenta em virtude dos serviços prestados como gratuidade.

Ao mesmo tempo, é factível que isenção concedida tem o valor vultoso, considere-se essa importância multiplicada pelas 61 entidades beneficentes existentes no estado de Sergipe?

Há outra evidência que cabe ser apontada, quanto a espécie de auditoria utilizada como instrumento de asseguarção da efetiva prestação dos serviços a título de gratuidade; indubitavelmente, a auditoria contábil tem efetividade para mensurar se a legislação societária e as normas de contabilidade aplicadas as entidades sem fins de lucro foram consideradas quando da elaboração desses demonstrativos. No entanto, os trabalhos de auditoria, os exames e testes realizados têm por intuito

aferir se as informações contábeis registradas nos demonstrativos e pode alcançar os controles internos, isto é; restringe-se ao ambiente administrativo.

Acredita-se que a mescla de duas espécies de auditoria a operacional somada à contábil, seja uma ferramenta completa, efetiva para a fiscalização, a primeira por acompanhar, analisar e sugerir melhoria no que compete a execução da atividade-fim da entidade auditada, enquanto a segunda asseguraria que as atividades executadas desde operações financeiras até a prestação do serviço estão devidamente informadas nos demonstrativos contábeis.

Desse modo, a auditoria será de maneira palpável a ferramenta capaz de garantir que os recursos públicos obtidos sob a forma de isenção estão sendo revertidos para os fins aos quais se destinam, o atendimento à população.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reflexão sobre este tema despertou a consciência do pesquisador no que concerne a fiscalização dessas entidades, bem como creio que despertará a consciência daqueles que tomarem conhecimento deste estudo. Digo-o, pois enquanto cidadãos brasileiros, mesmo nesse cenário de instabilidade que delinea a nossa situação político-econômica, o cidadão deve ser informado de que os serviços assistenciais básicos oferecidos pelo Estado, são também disponibilizados por instituições privadas que se beneficiam de programas de isenção específicos, a exemplo do certificado de entidades beneficentes restritos às entidades sem fins econômicos.

O objetivo desse trabalho foi refletir por meio da revisão bibliográfica se a auditoria contábil é um instrumento efetivo quando da fiscalização de entidades beneficentes de assistência social, de saúde e de educação.

Apurada a bibliografia que subsidiou o desenvolvimento desse estudo foi identificado que, em razão da natureza operacional das entidades constituídas sem finalidade lucrativa (a prestação de serviços de saúde, de educação e de assistência social), a auditoria externa-contábil não é individualmente o instrumento mais adequado no processo de fiscalização dessas entidades.

Como indicação para pesquisas futuras recomenda-se que sejam apurados quais os principais exames e testes utilizados pelos auditores independentes quando da execução dos trabalhos de auditoria realizados em entidades beneficentes.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991 – Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências.** Brasília, DF, 24. Jul. 1991.

BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 - Institui o Código Civil Brasileiro.** Brasília, DF, 10. Jan. 2002.

BRASIL. **Lei nº 12.101 de 27 de novembro de 2009 - Dispõe sobre a certificação de entidades beneficentes de assistência social.** Brasília, DF, 27 Nov. 2009.

Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução 986/2003 – Aprova a NBC TI 01.** Disponível em <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986 > Acesso: 20 fev. 2018.

Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução 1.409/2012 (ITG 2002) - Entidade Sem Finalidade de Lucros.** Disponível em <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001409&arquivo=Res_1409.doc> Acesso: 20 fev. 2018.

Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC TA 200/2016 - Aprova Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.** Disponível em <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)&arquivo=NBCTA200\(R1\).doc](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1)&arquivo=NBCTA200(R1).doc)> Acesso: 21 fev. 2018.

Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC TA 330/2016 - Dispõe sobre a resposta do auditor aos riscos avaliados.** Disponível em <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA330\(R1\)&arquivo=NBCTA330\(R1\).doc](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA330(R1)&arquivo=NBCTA330(R1).doc)> Acesso: 21 fev. 2018.

Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC TA 700/2016 – Dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.** Disponível em <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700&arquivo=NBCTA700.doc> Acesso: 21 fev. 2018.

Ministério da Educação. *Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social de Educação.* Disponível <<http://siscebas2.mec.gov.br/visao-publica>> Acesso: 12 fev. 2018.

Ministério da Saúde. *Sistema de Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social de Saúde*. Disponível <<http://siscebas.saude.gov.br/siscebas/WebApplication/consultaPublicaPorCnpj.php>> Acesso: 12 fev. 2018.

Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. *Cadastro Nacional de Entidades de Assistência Social (CNEAS)*. Disponível <<http://aplicacoes.mds.gov.br/cneas/publico/xhtml/consultapublica/pesquisar.jsf>> Acesso: 12 fev. 2018.

Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). Auditoria: registros de uma profissão. (Online)

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 5 ed. São Paulo: IBGC, 2015.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARRETO, Davi; GRAEFF, Fernando. **Auditoria**: teoria e exercícios comentados. 3 ed. São Paulo: Método, 2014.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BULGARIM, Maria Clara (Org.). **Caderno de Procedimentos Aplicáveis à Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor (Fundações)**. 2 ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2012.

KERBER, Carlos Roberto; SIQUEIRA, José Ricardo Maia de. Auditoria de Avaliação da Gestão: um estudo de caso na marinha do Brasil. **Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, v. 14, n. 54, p. 27 - 37, mai/ago. 2012.

LORENZONI, Rafaela; VIEIRA, Eloir Trindade Vasques. O Controle Interno e a Auditoria como Ferramenta de desenvolvimento nas Micro e Pequenas Empresas. **Revista GEDECON**. Rio Grande do Sul, v. 1, n. 1, p. 118 – 132. 2013.

MACHADO, Maria Rejane Bitencourt. **Entidades Beneficentes de Assistência Social**: contabilidade, obrigações acessórias e principais. 4 ed. Curitiba: Juruá, 2014.

FRANÇA, José Antônio de (Coord.). **Manual de procedimentos para o terceiro setor**: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília: CFC/FBC/PROFIS, 2015.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Métodos da Pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e Entidades de Interesse Social: Aspectos Jurídicos, Administrativos, Contábeis e Tributários**. 8 ed. Brasília: Forense, 2013.

ABSTRACT

Internal, management, compliance or external auditing are considered a value-adding tool for companies, both for profit and non-profit entities. Nonprofit organizations certified as a Benefit Entity for Health, Education or Social Assistance are entitled to exemption from the employer's social security contribution in consideration of services offered to civil society, for this reason a question arises: Is the external audit a tool capable of ensuring the effective provision of services to the population? Based on the literature examined for the preparation of this paper, it was identified the possible inadequacy of the external audit for accounting purposes; therefore, it was suggested the external operational audit is a more precise instrument for the needs of the entity and the Treasury.

KEY WORDS: Audit. Beneficial entity. Certification. Exemption.

Currículo Resumido

Contador, pós-graduando em Auditoria e Controladoria pela Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe - FANESE; interesse pelas áreas de auditoria, perícia, controladoria e contabilidade para entidades sem finalidade lucrativa. Disponho de tempo e almejo dedicar-me às atividades de extensão, pesquisa e docência.