

**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE GOIÁS Uni-ANHANGUERA CURSO
DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Os Papéis de trabalho da auditoria independente em instituições
sem fins lucrativos na área da educação**

EDSON DE OLIVEIRA BARBOSA
EDUARDO NEVES DA SILVA
RAFAEL VIANA DA SILVA

GOIÂNIA
Novembro/2018

EDSON DE OLIVEIRA BARBOSA
EDUARDO NEVES DA SILVA
RAFAEL VIANA DA SILVA

**Os Papéis de trabalho da auditoria em instituições sem fins lucrativos na
área da educação**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à coordenação do curso de Ciências Contábeis para obtenção de título de Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação do Prof.º Ms. Valdir Mendonça Alves

GOIÂNIA
Novembro/2018

EDSON DE OLIVEIRA BARBOSA
EDUARDO NEVES DA SILVA
RAFAEL VIANA DA SILVA

**Os Papéis de trabalho da auditoria em instituições sem fins
lucrativos na área da educação**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora como requisito parcial para obtenção do Bacharelado em Ciências Contábeis do Centro Universitário de Goiás - Uni-ANHANGUERA, defendido e aprovado em 04 de dezembro de 2018 pela banca examinadora constituída por:

Avaliadores:

Orientador: Prof.º Ms. Valdir Mendonça Alves

Membro: Prof.º Ms. Marcelo Rodrigues Albino

Membro: Prof.º Esp. Marcos Paulo Silveira

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a Deus, pela oportunidade nos dada aqui hoje.

A Professora Ms. Maira Jessika Fernandes Silva por toda sua dedicação e disposição a nos ajudar com seu conhecimento. Ao nosso orientador Professor Ms. Valdir Mendonça por toda paciência e por toda dedicação na orientação do nosso trabalho.

Aos nossos pais que estão sempre nos acompanhando, nos ajudando e torcendo pela nossa vitória.

E a todos que nos apoiaram e ajudaram nosso muito obrigado!

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes.”

Marthin Luther King.

RESUMO

Esta pesquisa foi construída utilizando com fundamento em problemas que as entidades sem fins lucrativos da área de educação e auditores independentes (ou equipes de auditoria) perpassam pela falta de organização dos controles internos das entidades auditadas e/ou auditores. Para realizar os trabalhos de auditoria, os papéis de trabalho são indispensáveis como ferramenta para mostrar a veracidade das informações. Para as entidades auditadas, a gratuidade é fundamental para manter suas atividades aproveitando pagamento menor de impostos e contribuições e os auditores são responsáveis por evidenciar as informações para que estas entidades possam manter o benefício. Para os auditores realizarem seus trabalhos, é preciso evidenciar suas informações e conclusões de forma material e de entendimento dos órgãos fiscalizadores e reguladores e averiguar as consequências técnicas da não utilização dos papéis de trabalho com a devida importância à qualidade das informações contidas neles, dentro das auditorias independentes (externas), realizadas nas instituições sem fins lucrativos na área da educação e demonstrar outros aspectos positivos decorrentes de sua utilização no universo das mesmas. Utilizando-se do Código de Processo Civil, os Pronunciamentos Contábeis e toda uma gama de legislação para demonstrar de maneira precisa todos esses pontos, juntamente com artigos e livros de autores que buscaram e pesquisaram sobre o assunto. Por mais que as entidades sem fins lucrativos tenham seu papel na economia do país, o assunto ainda é pouco abordado. Para mudar esse contexto, esta pesquisa vem para mostrar a importância da utilização de papéis de trabalho e como a qualidade deles pode interferir no resultado, tanto favorável, quanto desfavorável para as entidades auditadas como para os auditores, deixando claro em seu conteúdo as consequências para as entidades e para os auditores o não cumprimento das normas.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria independente. Terceiro setor. Papéis de trabalho.

LISTA DE ABREVIATURAS / SIGLAS E SÍMBOLOS

PNE – Plano Nacional de Educação

ABRASCA – Associação de Companhias Abertas

APIMEC Nacional – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos de Mercados de Capitais

AUDIBRA – Associação de Auditores Internos do Brasil

CC – Código Civil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

ONG – Organização não Governamental

WP – Papéis de Trabalho

INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Diferenças entre a Auditoria Interna e Externa	17
Quadro 2 – São exemplos de papéis de trabalho	21
Quadro 3 – Vantagens e regras básicas	23

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Relação de Tiques Padrão	24
Figura 2 – Relação de Códigos para WP's (cor azul e texto explicativo na cor preta)	25

Sumário

1. INTRODUÇÃO	8
2. Referencial Teórico	12
2.1. Conceito de Auditoria	12
2.2. Objeto da Auditoria	13
2.3. Objetivos da Auditoria	13
2.4. Órgãos Regulamentadores	14
2.5. Tipos de Auditoria	15
2.6. Papéis de Trabalho	18
2.7. Finalidades dos Papéis de Trabalho	18
2.8. Objetivos dos Papéis de Trabalho	19
2.9. Aspectos Fundamentais dos Papéis de Trabalho	20
2.10. Natureza dos Papéis de Trabalho	21
2.11. Técnicas de Elaboração dos Papéis de Trabalho	22
2.12. Sinais e Símbolos Usados nos Papéis de Trabalho	23
2.13. Codificação dos Papéis de Trabalho	24
2.14. Arquivo dos Papéis de Trabalho	25
2.15. Instituições Sem Fins Lucrativos	26
2.16. Formação de Opinião do Auditor Independente	28
3. Método de pesquisa	30
4. Resultados	31
5. Conclusão	33
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

1. INTRODUÇÃO

A presente pesquisa demonstra como tema central a importância dos papéis de trabalho, dentre as etapas executadas nos serviços da Auditoria Independente (externa), para analisar e certificar se as atividades estão em conformidade para manter a gratuidade conferida as entidades sem fins lucrativos, atribuindo credibilidade e assertividade ao serviço prestado, tanto quanto, fundamento sólido às conclusões e opiniões do auditor, tendo em vista que o fato de não atender aos pressupostos para manter a gratuidade, pode trazer consequências para a entidade, como por exemplo, a própria perda deste benefício.

A auditoria ao longo dos tempos vem contribuindo para a melhoria do processo de gestão e tomada de decisão das Organizações. O auditor independente, na figura do profissional que executa a Auditoria Externa, busca estabelecer uma ligação entre os fatos e documentos de suportes, formalizando as tarefas executadas, seguindo fielmente cada etapa e normas da auditoria. Além da legislação específica, os papéis de trabalho representam a base documental e organizada dos trabalhos executados pela auditoria em uma organização, contendo regras próprias e destinações específicas. Qualquer entidade que deseje prestar contas, por decisão legal ou não, de sua gestão administrativa e financeira à sociedade ou a outrem, encontrará na auditoria externa ferramentas essenciais para a efetivação desta tarefa. Assim, fundamentando seu trabalho é imprescindível para o auditor a utilização dos papéis de trabalho, no desenvolvimento das suas atividades, cujas finalidades contribuem diretamente para o sucesso da Auditoria Externa, dando subsídio e veracidade às análises realizadas no processo de auditoria.

Os papéis de trabalho da auditoria são formados por todo um conjunto de documentos que servem principalmente para provar e resguardar as informações do auditor externo com o intuito de demonstrar aos usuários das informações (governo, entidade, clientes, fornecedores, funcionários e a todos os demais) que aquela entidade em questão está respeitando as devidas normas e agindo em conformidade com as Leis reguladoras. Neste trabalho em que o foco são as entidades sem fins lucrativos da área de educação, que por Lei podem gozar de benefícios fiscais, mas que precisam sempre provar que atuam de maneira correta para manter os benefícios, cabe ao auditor no desenvolvimento do seu trabalho, formar seus papéis de trabalho da auditoria como subsídio de prova dessa veracidade tão necessária para essas entidades.

No âmbito das Instituições Sem Fins Lucrativos na área da Educação, suportada pela legislação própria, possui a necessidade específica de certificação e a renovação, com o intuito de manter as gratuidades asseguradas. Fato relevante que se tem explorado através do escopo de trabalho apresentado pela verificação e análise através dos papéis de trabalho, foco nas receitas anuais efetivas, adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE) e também em observância ao Ministério da Educação. Sendo de fundamental importância os papéis de trabalho para não apenas chegar aos resultados, quanto ao fato de a entidade estar seguindo os passos corretos quanto para provar e resguardar os auditores que podem sempre demonstrar como chegaram a aqueles resultados.

Destacam-se inicialmente, na seguinte ordem as informações acerca do conteúdo apresentado: Problema de Pesquisa, Objetivos (Geral e Específicos), sobre: Justificativa e Referencial Teórico, fundamentado na Revisão Bibliográfica, com o objeto principal de dissertar: Os Papéis de Trabalho na Auditoria Independente das Instituições Sem Fins Lucrativos na Área da Educação.

Em meio ao amplo mercado de trabalho da Auditoria Externa, é normal se deparar com diversas categorias de usuários que, não apenas buscam, mas também, necessitam das informações disponibilizadas pela auditoria, como é o caso das Instituições Sem Fins Lucrativos da área da educação, já que essas organizações necessitam prestar contas à comunidade e aos agentes públicos. Neste contexto, o Auditor desenvolve o seu trabalho por meio do estudo e das avaliações sistemáticas de transações, procedimentos e das demonstrações financeiras resultantes, tendo por finalidade determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras, (antigo parecer de auditoria), sobre o assunto, além do Relatório Circunstanciado, tornando-se a Auditoria Externa, um elemento fundamental nos sistemas de informações, medição de desempenho e prestação de contas da administração. Desta forma, para a emissão destes relatórios de significativa relevância, os papéis de trabalho são fundamentais dentre as etapas realizadas pela Auditoria, que irá sustentar a opinião.

Porém, em virtude da inexperiência organizacional que afeta algumas entidades, os trabalhos de campo realizados pela Auditoria, podem sofrer dificuldades na montagem de seus papéis de trabalho, comprometendo toda a qualidade do serviço prestado. Muitas entidades ainda não entendem, ou não sabem que o seu controle interno é a base de suas informações, e sendo deficiente podem influenciar o resultado

da auditoria e conseqüentemente o parecer do auditor. Para a realização da auditoria, as informações prestadas e armazenadas de maneira correta são um diferencial para a entidade sem fins lucrativos, sendo que muitas delas serão utilizadas pelos auditores para realizarem seus testes e estudos. As Instituições Sem Fins Lucrativos na área da educação ou Sem Finalidade Econômica, precisam periodicamente validar as suas demonstrações financeiras e contábeis, fato pertinente e irrefutável à sociedade, logrando êxito às informações ao Poder Público de sua Jurisdição. Mediante esta assertiva, faz-se o seguinte questionamento: Quais os reflexos da não utilização dos papéis de trabalho na Auditoria Independente (externa), realizada nas Instituições Sem Fins Lucrativos na Área da Educação, tanto nas áreas financeiras quanto de processos e perante a fiscalização do governo?

Quanto ao objetivo geral da pesquisa, sabendo que são importantes para a realização da auditoria independente, existem diversas conseqüências que podem trazer problemas para as entidades auditadas e aos auditores pela não utilização dos papéis de trabalho. Na área da Educação a gratuidade é fundamental para as atividades das entidades sem fins lucrativos uma vez que não atendendo aos requisitos, elas podem perder esse benefício. Somente utilizando os papéis de trabalho, o auditor pode fundamentar suas opiniões e demonstrar a entidade e aos demais usuários das informações, como o próprio governo, se a entidade está de acordo com as Leis para continuar atuando como uma entidade sem fins lucrativos. Portanto, o principal objetivo é identificar as conseqüências técnicas da não utilização dos papéis de trabalho, nas auditorias independentes (externas), realizadas nas Instituições Sem Fins Lucrativos na Área da Educação. Os objetivos específicos são:

- Apurar a possibilidade de emitir papéis de trabalho em qualquer trabalho de auditoria;
- Verificar até que ponto a não elaboração dos papéis de trabalho interfere no relatório;
- Determinar a influência dos papéis de trabalho no parecer;
- Determinar possíveis conseqüências na área financeira das entidades sem fins lucrativos da área de educação;

Justificando o trabalho, não se tem a intenção de aprofundar o presente tema, empenhando-se apenas buscar informações que possibilitem a conscientização das entidades de auditoria independente bem como a importância e influência dos papéis de trabalho como sustentação da auditoria contábil realizada no Brasil. Com o intuito de agregar conhecimento adequado sobre o respectivo tema, aprofunda-se a pesquisa de maneira que se torna possível explicar a relevância dos papéis de trabalho como uma das etapas fundamentais para a condução e finalização dos serviços prestados pela Auditoria Externa. Percebe-se que, com maiores conhecimentos deste assunto, os trabalhos de auditoria tenderão a formar, não só melhores relatórios aos interessados, como possibilitarão aos escritórios ou profissionais, formarem um acervo que lhes darão maior bagagem técnica, bem como atenderem às normas técnicas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores da profissão.

Como na atualidade, a quantidade de entidades sem fins lucrativos tem aumentado, tornou-se interessante demonstrar aos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis o grau de complexidade da contabilidade dessas entidades, enquanto é focado a importância da utilização dos papéis de trabalho para realizar a auditoria e garantir a funcionalidade destas entidades em meio a uma legislação tão abrangente e de séria dificuldade de interpretação como no Brasil. O mercado de trabalho está precisando de profissionais habilitados para exercer a profissão contábil, mas trazendo consigo conhecimento das entidades sem fins lucrativos, tendo em vista que o assunto não é muito abordado nas universidades e cursos bacharelado de contabilidade, pois em muitos casos, para obter esse conhecimento, os profissionais precisam buscar cursos especializados nessa área para preencher uma lacuna que não foi preenchida na faculdade.

Segundo Almeida (2012), o auditor precisa através dos papéis de trabalho, verificar e transcrever informações relevantes observadas e substanciadas mediante as demonstrações financeiras, com o intuito de fundamentar o parecer, em atendimento a legislação própria e apresentada fisicamente ou digital.

O assunto se reveste de tamanha importância, tendo em vista, o grau de relevância por viabilizar aos acadêmicos de Ciências Contábeis um aprofundamento do assunto, fazendo com que esta área de especialização da contabilidade contribua sobretudo para o desenvolvimento das organizações, quando relatados os trabalhos e emitidos os pareceres e que estejam suportados por referencial técnico. Os papéis de trabalho, como sendo obrigatórios em qualquer atividade de auditoria, inclusive nas

Instituições Sem Fins Lucrativos, uma vez que, com sua utilização e materialização, além de evidenciar vários erros e inconsistências, é fundamental para comprovar através dos resultados se a instituição possui ou não o direito sobre a condição de obtenção e manutenção das gratuidades asseguradas por lei.

Assim, apresenta-se, com relevância, o conteúdo estudado, como resultado de um trabalho árduo, cuja finalidade principal é, junto aos atuais e futuros auditores, fortalecer a importância da correta utilização dos papéis de trabalho na Auditoria Externa nas Instituições Sem Fins Lucrativos na Área da Educação, para se obter qualidade nos serviços prestados, inerente aos documentos comprobatórios, viabilizando a comprovação fidedigna das informações no qual devem ser apresentadas aos órgãos competentes.

2. Referencial Teórico

2.1. Conceito de Auditoria

A palavra Auditoria vem do latim *audire* (ouvir) e representa uma das técnicas contábeis, onde os profissionais sempre procuram através dos testes de observância e substantivos, adquirir informações para obter conclusões. Ao conceituar a auditoria contábil, Lins (2017, p. 3) cita que “Os ingleses adotaram e ampliaram o conceito para auditing com um sentido mais voltado para revisão, verificação”. Pode-se notar que a Auditoria Contábil utiliza de técnicas vinculadas a contabilidade, principalmente, da revisão para avaliar o sistema de controle interno, do patrimônio das entidades, instituições sociais ou econômico-sociais. Já na definição de Attie (2011, p. 5), encontra-se a seguinte afirmação: “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Segundo Lins (2017, p.17), observa-se também, que a Auditoria possui como fim principal, fornecer uma opinião, ou seja, divulgar um resultado que implique na tomada de decisões, utilizando de relatórios para expor suas conclusões. Ela parte de análises realizadas em documentos, levantamento de rotinas operacionais, questionamentos a partes envolvidas nos processos, confrontações e análise dos números apresentados nos demonstrativos contábeis. Desta forma, fica claro a abrangência das funções executadas pela auditoria contábil, na tentativa de alcançar a

exatidão dos serviços prestados. E como toda tecnologia necessita de uma estrutura definida e organizada, na Auditoria Contábil o objeto responsável pela sustentabilidade de todo esse conjunto é o patrimônio da entidade auditada.

2.2. Objeto da Auditoria

Tendo a contabilidade como objeto de estudo o patrimônio, de forma analítica, notamos que o mesmo se destaca como objeto da Auditoria, especificamente no que tange ao seu controle e às informações sobre seu estado e variações. Desta forma Almeida (2010, p. 394), “[...] o auditor testa os saldos das contas do balanço patrimonial e os valores acumulados das contas de receitas e despesas (normalmente denominado teste de transações)”. O acervo de documentos idôneos que sustente a existência do patrimônio e toda a estrutura de sua gestão, constitui peça fundamental para a auditoria definir suas metas e alcançar seu objetivo. Assim, a Auditoria consolida a sua base existencial. Mesmo possuindo Objeto definido, é necessária a definição dos objetivos que contribuirão para o direcionamento dos serviços.

2.3. Objetivos da Auditoria

Para melhor compreender os objetivos da auditoria, os quais buscam, exclusivamente, dar credibilidade às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas, pode-se refletir sobre a afirmação contida na NBC TA200 (R1).

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável NBC TA200 (R1).

Observa-se que é fundamental para a realização dos trabalhos de auditoria zelar pela transparência das informações acima de tudo, sendo utilizada como uma técnica preventiva no controle do patrimônio buscando a verdade e a transparência dos controles internos e a fidedignidade das demonstrações contábeis. Somente agindo de maneira assertiva e corretiva a Auditoria poderá alcançar suas finalidades. Nesta linha de pensamento, Attie (2011, p. 12) expõe sua opinião da seguinte 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 companhia auditada”. Assim a Auditoria deve atuar buscando, exclusivamente, a exatidão das informações, contribuindo, também, quando necessário, com opiniões corretivas que contribuirão para que a entidade auditada obtenha melhores resultados. É importante ressaltar que qualquer objetivo almejado pela Auditoria dificilmente será alcançado sem absoluta transparência e total imparcialidade dos serviços prestados.

2.4. Órgãos Regulamentadores

A Auditoria possui uma série de normas e procedimentos, que contam com amparo legal, estabelecidas pelos órgãos regulamentadores, cujo principal objetivo resume-se em zelar pela qualidade e exatidão dos serviços de auditoria. Dentre os órgãos relacionados à auditoria, destacam-se como principais:

- CVM (Comissão de Valores Mobiliários) – criada pela Lei nº 6.385/76, é uma entidade autárquica e vinculada ao Ministério da Fazenda.
- IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) – fundado em 1971, quando chamava-se Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), mudou para o atual nome em 1982. O IBRACON é uma pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, que possui como objetivo principal, fixar princípios de contabilidade e elaborar normas e procedimentos relacionados com auditoria independente.
- CFC (Conselho Federal de Contabilidade) – é a entidade da classe contábil que possui maior autonomia a nível nacional. Foi criado pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27/05/1946. sua finalidade principal é o registro e a fiscalização do exercício da profissão contábil.
- CRC's (Conselhos Regionais de Contabilidade) – distribuídos por cada unidade federativa do país, estes Conselhos também foram criados pelo Decreto-Lei nº 9.295/46. É através dessas unidades que os profissionais da contabilidade se registram, por meio de exame, após concluírem seus cursos (bacharel). Da mesma forma que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC's) priorizam o registro e a fiscalização do exercício da profissão contábil,

porém cada CRC é subordinado ao CFC e possuem autonomia somente em seu Estado.

- AUDIBRA (Associação dos Auditores Internos do Brasil) – fundada em 20 de novembro de 1960, com o nome de Instituto dos Auditores Internos do Brasil (OIO), esta entidade da classe contábil é uma sociedade civil de direito privado sem fins lucrativos, que tem como finalidade promover o desenvolvimento da auditoria interna através de pesquisas e debates.
- Criado pela Resolução CFC 1.055/05, O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades:
 - ABRASCA – Associação de Companhias Abertas
 - APIMEC Nacional – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos de Mercados de Capitais
 - BOVESPA - Bolsa de valores de São Paulo
 - CFC – Conselho Federal de Contabilidade
 - FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
 - IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

Aqui estão relacionadas as principais entidades de classe que zelam pelo aprimoramento e correta execução da atividade contábil no país, bem como da Auditoria.

2.5. Tipos de Auditoria

Segundo Almeida (2012), diante da necessidade constante de aperfeiçoamento organizacional, com que as entidades em ascensão se deparavam, observou-se que a auditoria passou a contribuir de maneira excepcional na implantação e manutenção de melhores sistemas de controle e informação, o que implica em aumento da credibilidade das mesmas. Nota-se que não bastava atentar apenas para as demonstrações financeiras, mas sim para todo o processo administrativo que antecede os resultados. A partir daí, percebeu-se a importância de um controle interno fixo e constante, o que resultou no surgimento da Auditoria Interna, sendo está uma ramificação da Auditoria Externa.

Pode-se entender melhor esses dois tipos de Auditoria quando esclarece dizendo:

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial (CREPALDI, 2013, p. 65).

Percebe-se então a importância de separar a Auditoria em Externa e Interna, já que, mesmo partindo dos mesmos princípios, estas duas modalidades dispõem de particularidades bem diferentes como:

a) Auditoria Externa - a Auditoria Externa surgiu em meio a complexidade econômica que se deu no desenvolvimento do mercado mundial, como afirma Almeida (2012, p. 1): “A auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista”. Por conduzir tão grande responsabilidade a Auditoria Externa deve estar posicionada além dos controles das entidades auditadas, já que sua função primordial é, tanto dar credibilidade às entidades auditadas, como também, fornecer segurança e confiabilidade aos investidores.

b) Auditoria Interna - Com particularidades bem diferentes, a Auditoria Interna, vem conseguindo firmar-se como um elemento indispensável dentro da estrutura organizacional, Almeida (2012, p.5) relata que:

A administração da empresa, com a expansão dos negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa Almeida (2012, p.5).

Com este perfil altamente administrativo, a Auditoria Interna ocupa uma posição de destaque dentro das organizações. Apesar do vínculo empregatício o auditor interno deve possuir autonomia absoluta dentro da organização, estando subordinado apenas à Presidência ou Direção Geral. Assim afirma Almeida (2012, p.5):

[...] O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que lhe possa vir um dia a examinar (como, por exemplo, elaborar lançamentos contábeis), para que não interfira em sua independência. [...] Almeida (2012, p.5).

Deste modo, torna-se fácil compreender a importância de o auditor interno atuar como empregado da organização, de forma exclusiva e contínua para melhor corresponder às expectativas da Direção, conservando sua independência e dedicação. Com o intuito de esclarecer as principais características que diferenciam a Auditoria Interna da Auditoria Externa, o quadro 1 a seguir expõe comparações entre as mesmas.

Quadro 1 – Diferenças entre a Auditoria Interna e Externa.

Elementos	Auditoria Externa	Auditoria Interna
Sujeito	Profissional independente	Auditor interno (funcionário da entidade)
Ação e Objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias de controle interno e eficiência administrativa
Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa
Grau de Independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A entidade e o público em geral	Menos amplo
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	A entidade
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: (CREPALDI, 2013, p.77)

Pode-se observar, de imediato, que suas particularidades definem caminhos distintos para a mesma técnica contábil, o auditor interno possui um vínculo empregatício com a entidade ou grupo de entidades auditadas preocupando-se basicamente com o acompanhamento e análise dos controles internos, já o auditor externo goza de total independência em sua atuação, pois este não pertence ao quadro hierárquico da entidade auditada, preocupando-se, exclusivamente, com as demonstrações contábeis que, por ele, serão analisadas. Para a realização dos trabalhos

tanto da auditoria interna quanto externa, faz-se necessário a utilização de procedimento e recursos que são padrões da Auditoria, como por exemplo os papéis de trabalho.

2.6. Papéis de Trabalho

Diante da necessidade de controle e organização do trabalho executado na Auditoria, o auditor encontra sustentação suficiente, para atingir seus objetivos, utilizando de registros, formulários e/ou simples rascunhos, enfim, documentos comprobatórios, que auxiliam na eficiência da elaboração do parecer e relatório da Auditoria Externa. Estes documentos, indispensáveis, são chamados Papéis de Trabalho “WPs”, que são definidos por Lins (2017, p. 67), “Os papéis de trabalho (WPs) são os instrumentos de evidenciação de todo o trabalho do auditor externo/independente. Neles são listados e comprovados todos os procedimentos efetuados pelo responsável pela sua elaboração”.

Assim, nota-se que os papéis de trabalho apresentam características exclusivas e de fundamental importância para a realização de um trabalho de qualidade, dentro da Auditoria Contábil. Eles representam peças de execução e auxílio no desempenho das tarefas e constituem um registro permanente dos serviços executados pelo auditor independente, sobre os procedimentos que ele seguiu e testes que efetuou. Seguindo esta linha de raciocínio, (ATTIE, 2011, p. 235), conceitua os papéis de trabalho da seguinte forma:

Os papéis de trabalho formam o conjunto de formulários e documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações; constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

Percebe-se então, que os papéis de trabalho são informações documentais comprobatórias, que o auditor colhe, na execução do trabalho de auditoria, a fim de apoiar seu parecer sobre as Demonstrações Contábeis, com finalidades específicas.

2.7. Finalidades dos Papéis de Trabalho

Como o auditor deve utilizar documentos originais de propriedade da entidade, os quais representam grande volume de transações e documentos, a comprovação do

trabalho realizado através de cópias da documentação seria volumosa e onerosa. Para evitar o grande volume de documentos e qualquer alteração no trabalho determinado, o auditor utiliza dos papéis de trabalho, com a finalidade de registrar as descobertas realizadas e comprovar o trabalho executado. As finalidades dos papéis de trabalho também podem ser definidas, conforme segue:

O auditor deve documentar as questões que forem consideradas importantes para proporcionar evidência, visando fundamentar seu parecer da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Registra as evidências obtidas durante a execução do trabalho de auditoria (CREPALDI, 2013, p. 521).

Da mesma forma que o auditor necessita de documentos comprobatórios para executar a auditoria, os usuários da organização necessitam, também, de documentos que comprovem e esclareçam os métodos utilizados e os resultados obtidos. Isso só é possível por intermédio dos papéis de trabalho. Eles revelam todas as etapas realizadas, como também, destacam características pessoais do auditor. Embora os papéis de trabalho tenham precedido dos documentos originais que são de propriedade da entidade ou de informações obtidas diretamente da área examinada, os papéis de trabalho são propriedade exclusiva do auditor, pois, há de se levar em consideração que os mesmos são de natureza confidencial, com objetivos definidos.

2.8. Objetivos dos Papéis de Trabalho

Para atender às finalidades dos papéis de trabalho da auditoria, é necessária a definição de objetivos específicos, que determinarão quando, como e o que deverá ser feito e registrado.

Os principais objetivos dos papéis de trabalhos de auditoria são os seguintes (ALMEIDA, 2012, p. 82):

- Atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- Acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- Auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;
- Facilitar a revisão por parte do auditor responsável, para que ele se assegure de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- Servir como base para avaliação dos auditores;

- Ajudar no trabalho da próxima auditoria (um conjunto de papéis de trabalho bem preparados serve de guia na auditoria do outro exercício social, concorrendo para que ela seja conduzida de forma mais eficiente);
- Representar na Justiça (no caso de ser movida uma ação contra o auditor ou a firma de auditoria) as evidências do trabalho executado.

Estes objetivos zelam pela ordem operacional dos serviços executados e, quando alcançados, contribuem expressivamente para a qualidade dos resultados, fixando procedimentos a serem seguidos. Esta precisão é fundamental para alcançar um bom nível de trabalho, onde coerência e eficiência, diante dos fins almejados, possam se concretizar e, também, se comprovar. Mas para que seus objetivos sejam alcançados, os papéis de trabalho devem respeitar alguns aspectos fundamentais indispensáveis.

2.9. Aspectos Fundamentais dos Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho são elaborados, estruturados e organizados para atender às circunstâncias do trabalho e satisfazer às necessidades do auditor para cada auditoria a ser executada. Sendo, estes aspectos, definidos por vários autores de maneiras diversas, pode-se observar a mesma linha de raciocínio, quando diz:

Desse modo, os papéis de trabalho são o espelho da pessoa do auditor que os preparou, colocando, de forma escrita, seus sentimentos e pontos de vista acerca da matéria examinada. Representam o estilo de vida e o modus vivendi da pessoa do auditor. Nem sempre o que é claro e suficiente a um também o é a outros. O auditor deve perceber esse sentimento e relatar o que for necessário e claro a todos em geral (ATTIE, 2011, p. 236).

Estes aspectos fundamentais dos papéis de trabalho demonstram tanto a capacidade técnica do auditor, como também, suas características pessoais, o que nem sempre pode ser exposto em outras profissões. Entre os aspectos fundamentais dos papéis de trabalho, discorre sobre eles (CREPALDI 2013, p. 524):

- **CONCISÃO:** os papéis devem ser concisos, de forma que todos entendam sem necessidade de explicações da pessoa que os elaborou;
- **OBJETIVIDADE:** os papéis devem ser objetivos, de forma que se entenda onde o auditor pretende chegar;
- **LIMPEZA:** os papéis devem estar limpos, de forma a não prejudicar entendimento destes;

- **LÓGICA:** os papéis devem ser elaborados de forma lógica de raciocínio, na sequência natural do objetivo a ser atingido.
- **COMPLETOS:** os papéis de trabalho devem ser completos por si só.

Quando se trata de aspectos fundamentais, não são apenas estas cinco características que têm importância, pois a formatação e conteúdo contribuem muito com a padronização dos papéis de trabalho, podendo ajudar na melhoria dos trabalhos, como também, na delegação de tarefas e no controle da qualidade. Para a confecção dos papéis de trabalho é importante o auditor externo avaliar o tipo de trabalho a ser realizado e definir a natureza dos mesmos.

2.10. Natureza dos Papéis de Trabalho

Correspondendo a diversas situações, os papéis de trabalho podem conter dados que sejam aplicáveis a mais de um trabalho ou somente indicar a evidência obtida para aquele determinado dado. Diante destes fatos, estabelece uma divisão: “Os papéis de trabalho podem ser de natureza corrente ou permanente. Os correntes são utilizados em apenas um exercício social, já os permanentes são utilizados em mais de um exercício social”. (ALMEIDA, 2012, p.85).

Quadro 2 - São exemplos de papéis de trabalho

Correntes	Permanentes
<ul style="list-style-type: none"> • Caixa e bancos • Contas a receber • Estoques • Aplicações Financeiras • Investimentos • Imobilizado • Intangível • Contas a pagar • Imposto de renda • Provisões • Patrimônio Líquido • Receitas e Despesas • Revisão Analítica • Demonstrações Financeiras • Questionário de controle interno 	<ul style="list-style-type: none"> • Estatuto social ou contrato social • Cópias de contratos bancários de financiamentos a longo prazo • Cópias de contratos de assistência técnica • Cartões de assinaturas e rubricas das pessoas responsáveis pela aprovação das transações • Manuais de procedimentos internos

Fonte - (ALMEIDA, 2012, p.85)

Segundo (CREPALDI, 2013, pág. 526), observa-se o exposto acima e organiza-se os papéis de trabalho da seguinte forma:

Os papéis de trabalho são geralmente padronizados para facilitar seu uso;
As células mestras detalham as contas do razão por área do balanço ou da conta sintética examinada;
As células mestras são comprovadas pelas células detalhadas (programas, células-suporte, testes e mapas), que demonstram todo o trabalho efetuado e a compilação de sua evidência.

Contemplando Crepaldi (2013), esta definição, ou melhor, divisão, contribui diretamente com a organização do trabalho, orientando, ao mesmo tempo, as tarefas a serem executadas pelo profissional da auditoria. Além disso, o controle destes papéis deve ocorrer separadamente, tendo cada tipo de papel de trabalho (corrente e permanente) pastas diferentes, sendo confeccionados de acordo com as técnicas de elaboração definidas pelas normas de auditoria.

2.11. Técnicas de Elaboração dos Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho podem apresentar formatos e origens bem diferentes, porém sua formatação deve ser padronizada por técnicas de elaboração definidas dentro das normas de auditoria, que visam facilitar, não só a execução, mas principalmente a compreensão do trabalho da Auditoria.

Pode-se destacar estas técnicas, de forma mais precisa, as relaciona em (ALMEIDA, 2012, p. 85-86):

- Os papéis de trabalho manuais devem, sempre que possível, ser escriturados a lápis (preto), a fim de facilitar possíveis alterações durante a execução do serviço, principalmente em função de revisões feitas por auditores mais experientes. Atualmente, a maioria dos auditores já elabora seus papéis de trabalho no computador;
- Na parte superior do papel de trabalho devem ser colocados o nome da empresa auditada, a data-base do exame e o título (caixa, bancos, teste de amortização, teste das depreciações, etc.);
- Não deve ser utilizado o verso da folha do papel de trabalho;
- Os números e as informações devem ser colocados na parte superior do papel de trabalho (logo após o título) e as explicações sobre o trabalho executado na parte inferior;
- Os tiques ou símbolos são apostos ao lado do número auditado e explicados na parte inferior do papel de trabalho, evidenciando dessa forma o serviço executado. (...)
- O auditor deve evitar a utilização excessiva de tiques em uma mesma folha (o ideal é até oito símbolos), devido ao fato de que dificulta consultas e revisões dos papéis de trabalho. Caso seja necessário, o auditor poderá usar letras ou números dentro de círculos, em vez de símbolos;

- Os tiques ou as letras ou números dentro de círculos devem ser escriturados com lápis de cor (normalmente vermelho), a fim de identificar claramente o trabalho executado e também para facilitar a revisão dos papéis de trabalho;
- O auditor também pode utilizar o sistema de notas para dar explicações necessárias nos papéis de trabalho;
- Somente devem ser elaborados os papéis de trabalho que têm um fim útil;
- As informações nos papéis de trabalho devem limitar-se aos dados necessários;
- Os comentários devem ser sucintos e com relação clara e compreensível;
- A forma de apresentação e o conteúdo dos papéis de trabalho devem ser de modo a permitir que uma pessoa que não participou do serviço de auditoria possa compreendê-los de imediato;
- Os papéis de trabalho devem indicar as conclusões alcançadas.

A observância e obediência destas técnicas, na elaboração dos papéis de trabalho, determinam as condições necessárias para que outro profissional da auditoria possa compreender quais etapas foram, ou não, concluídas, como também, quais resultados foram obtidos. Juntamente com as técnicas de elaboração os sinais e símbolos usados ajudam na interpretação dos papéis de trabalho.

2.12. Sinais e Símbolos Usados nos Papéis de Trabalho

Outra prática bastante seguida são os tiques ou símbolos que são utilizados para controlar e preparação dos trabalhos e caracterizar a própria tarefa com a finalidade de facilitar a revisão dos papéis de trabalho. Mencionam a respeito destes sinais e símbolos, as principais vantagens e regras básicas no quadro 3, dizendo o seguinte (CREPALDI, 2016, p. 584):

Quadro 3 - Vantagens e regras básicas

Correntes	Permanentes
<ul style="list-style-type: none"> • Podem ser escritos rapidamente nos papéis de trabalho; • Eliminam a necessidade de repetir explicações; <p>Facilitam a revisão rápida e eficiente dos papéis de trabalho;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Devem ser feitos em vermelho para evitar confusões com letras, símbolos e números; • Devem ser simples, claros e diferentes entre si quando servirem para registro de fatos diferentes; • Quando possível, devem ser padronizados nos papéis de trabalho (por exemplo: tique de soma e de conferido com o razão); • Não se deve encher de tiques os papéis de trabalho, de modo que se torne impossível acompanhar o desenvolvimento do trabalho feito.

Fonte - (CREPALDI, 2016, p. 584).

Mesmo sendo uma prática que predomina entre meio profissional da auditoria, a opção pela modalidade dos sinais e/ou símbolos é bastante flexível, ou seja, que varia de acordo de auditor para firma de auditoria.

Em seguida estão relacionados, na figura 1, os modelos de símbolos mais utilizados pelos profissionais da auditoria e seus respectivos significados:

Figura 1 – Relação de Tiques Padrão

RELAÇÃO DE TICKS PADRÃO		
V	Conforme razão	V
W	Conforme papéis de trabalho do ano anterior	W
T	Somado	T
ü	Inspecionado fisicamente	✓
a	Circularização efetuada	α
b	Conferido com o boletim de caixa	β
@	Cálculo conferido	@

Fonte: Adaptado dos Papéis de Trabalho da DCA Auditores Independentes S/S.

Apoiado em Crepaldi (2013), também conhecidos como tiques, marcos ou códigos, estes símbolos transparecem com algumas de suas finalidades a capacidade de controlar a preparação dos trabalhos e, de caracterizar a própria tarefa de revisão em seus múltiplos aspectos. Assim, os papéis de trabalho facilitam a compreensão das informações expostas, por intermédio da simbologia e codificação.

2.13. Codificação dos Papéis de Trabalho

A codificação dos papéis de trabalho é convencionalmente geralmente com a utilização de letras maiúsculas ou numéricas, obedecendo a uma sequência lógica e racional, procurando sempre resumir os trabalhos realizados em um jogo de papéis que, em seu conjunto, representarão todo serviço executado. Regra geral, em cada um dos papéis de trabalho existe espaço apropriado para a indicação de sua codificação. Conforme menciona (ALMEIDA, 2012, p. 87-88):

Os papéis de trabalho devem ser codificados de forma a possibilitar que as informações sejam facilmente encontradas. A codificação pode ser feita por sistema numérico ou alfabético, ou a combinação dos dois. O código deve ser

feito com lápis de cor (normalmente azul) e apostado na parte direita superior do papel de trabalho.

A codificação dos papéis de trabalho depende de como funciona a atividade da auditoria e do modo pelo qual realiza seu trabalho, facilitando e organizando o arquivo dos mesmos em pastas específicas. Em seguida estão relacionados, na figura 2, os códigos mais comuns e utilizados nos papéis de trabalho de auditoria:

Figura 2 – Relação de Códigos para WP's (cor azul e texto explicativo na cor preta)

RELAÇÃO DE CÓDIGOS PARA WP's (Cor Azul e texto explicativo na cor preta)		
CÓD	DESCRIÇÃO	Nº DA CONTA
BP	Balanco Patrimonial - Folha Mestra	
BLA	Balancete de Trabalho Ativo - Folha Mestra	ATIVO
A	Ativo Circulante	
A.1	Disponível	
A.2	Créditos	
B	Ativo Realizável a Longo Prazo	
C	Ativo Permanente	
C.1	Investimentos	
C.1.1	Conta Teste	
C.2	Imobilizado	
C.3	Diferido	
1.BLA	Resumo dos Pontos de Ajustes - Ativos	
2.BLA	Resumo dos Pontos de Recomendação - Ativos	
BLP	Balancete de Trabalho Passivo - Folha Mestra	PASSIVO
D	Passivo Circulante	
E	Passivo Exigível a Longo Prazo	
F	Resultado de Exercícios Futuros	
G	Patrimônio Líquido	
G.1	Patrimônio Social	
G.2	Resultado Acumulado	
1.BLP	Resumo dos Pontos de Ajustes - Passivo	
2.BLP	Resumo dos Pontos de Recomendação - Passivo	
BLR	Balancete de Trabalho do Resultado	RESULTADO
H	Receita Líquida	
I	Custos	
J	Despesas Operacionais	
K	Resultado Não Operacional	
L	CSLL/IRPJ	
1.BLR	Resumo dos Pontos de Ajustes - Resultado	
2.BLR	Resumo dos Pontos de Recomendação - Resultado	

Fonte: Adaptado dos Papéis de Trabalho da DCA Auditores Independentes S/S.

2.14. Arquivo dos Papéis de Trabalho

A entidade de auditoria deve manter em custódia os papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer. Devem ser retidos em pastas denominadas de correntes e permanentes e arquivados em caixa “Box”, o qual

deve permanecer pelo tempo mínimo de cinco anos em poder da entidade de auditoria ou auditor independente.

Em relação aos arquivamentos dos papéis de trabalhos, diz (ALMEIDA, 2012, p. 88):

Os papéis de trabalho são arquivados em pastas próprias, ou seja, uma para os papéis correntes e outra os papéis permanentes. Evidentemente, se o volume de papéis de trabalho for muito grande, poderá ser aberta mais de uma pasta corrente ou permanente. Essa segregação prende-se ao fato de que os papéis permanentes serão utilizados durante vários exercícios sociais, enquanto os correntes são apenas usados no ano-base em que foi realizada a auditoria e para consultas no exercício social seguinte. Na frente da pasta, são apostos o nome da empresa, a data-base do exame e o índice dos papéis de trabalho.

Contudo, o arquivamento dos papéis de trabalho é de extrema importância, pois, a empresa de auditoria terá sustentação de seu trabalho realizado, por um período mínimo de cinco anos. Em confronto a ideia anterior, nota-se (MAFFEI, 2015, p. 149):

Como precaução, a maioria das empresas de auditoria independente tem guarda dos papéis de trabalho por dez anos a partir da emissão do relatório. Mais recentemente, com a grande redução no custo do arquivamento eletrônico, não se define mais prazo para manutenção dos registros: a princípio, a tendência é de que os papéis de trabalho permaneçam indefinidamente à disposição em arquivo.

Ao manter esta rotina de arquivamento, os profissionais de auditoria criam uma rica fonte de modelos de papéis de trabalho, originária dos serviços prestados ao longo do tempo, e que fornece, como principais benefícios, a prova do trabalho realizado e a orientação para serviços futuros.

2.15. Instituições Sem Fins Lucrativos

O terceiro setor engloba as entidades privadas sem fins lucrativos, cuja atuação volta-se a finalidades públicas ou coletivas para a geração do bem comum (FISCHER, 2002, p. 45 apud VALMOR et al, 2012, p.3).

Essa terminologia (terceiro setor) é utilizada no âmbito de uma tipologia organizacional que classifica as organizações em três setores, segundo características que lhes são inerentes. Assim, o primeiro setor abrange as instituições governamentais

(Estado), e o segundo, as entidades privadas com finalidade de lucro (mercado), e o terceiro, as entidades sem fins lucrativos.

O Conselho Federal de Contabilidade Resolução (2015/ITG 2002(R1)) determina a forma de como se deve ser apresentada as demonstrações contábeis, nos termos da NBC TG 1000 e da ITG 2002.

Também enquadra-se no terceiro setor as associações que são entidades de direito privado, dotada de personalidade jurídica e caracterizada pelo agrupamento de pessoas para a realização e consecução de objetivos e ideais comuns, sem finalidade lucrativa. Uma associação sem fins lucrativos poderá ter diversos objetivos tais como:

- a) Associações de classe ou de representação de categoria profissional ou econômica;
- b) Instituições religiosas ou voltadas para a disseminação de credos, cultos, etc.;
- c) Entidades de benefício mútuo destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados - ex.: clubes esportivos; centrais de compras; associações de bairro, moradores, etc.;
- d) Associações com objetivos sociais que observam o princípio da universalização dos serviços - Ex.: promoção da assistência social; promoção da cultura, patrimônio histórico e artístico; promoção gratuita da saúde e educação; preservação e conservação do meio ambiente; promoção dos direitos humanos, etc.

As atividades previstas na letra "d", acima, são atribuídas às ONGs, podendo ser qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público perante o Ministério da Justiça, a fim de firmar TERMO DE PARCERIA com o Poder Público e obter repasses de recursos para o fomento destas atividades, observados os dispositivos previstos na Lei 9.790, de 23/03/99 e Decreto 3.100, de 30/06/99.

Características de uma Associação Sem Fins Lucrativos:

- Constitui a reunião de diversas pessoas para a obtenção de um fim ideal, podendo este ser alterado pelos associados;
- Ausência de finalidade lucrativa;
- O patrimônio é constituído pelos associados ou membros;
- Reconhecimento de sua personalidade por parte da autoridade competente.

Sobre a égide do Código Civil (BRASIL, lei 10.406/2002, art. 62), fundamenta que: A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Com relação as entidades sem fins lucrativos na área da educação, embasados do que se refere a lei 12.101 de 27 de novembro de 2009, alterado pela lei 12.868 de 15 de outubro de 2013, decreto 8.242 de 23 de maio de 2014 sessão II, relativa a educação, observa-se que nos artigos 12 ao 17 são detalhadas as regras inerentes. Utilizando-se os papéis de trabalho do auditor poderá ser evidenciada e comprovada as informações prestadas. (A norma estabelece que a certificação e, sobretudo a renovação, será mediante a legislação em questão, com a obrigatoriedade de estabelecer e cumprir anualmente a gratuidade, onde de acordo com a receita anual no percentual mínimo de 20% recebida, demonstrando adequação às diretrizes e metas no Plano Nacional de Ensino (PNE), atendimento aos padrões mínimos de qualidade, estabelecidos pelo Ministério da Educação (ME), oferecer no mínimo 01 (uma) bolsa de estudos integral, a cada 09 pagantes na educação básica; parciais de 50%, com o intuito de alcançar o número mínimo exigido, as bolsas de estudos é correspondente às semestralidade e anuidades, no qual o participante fica isento de taxas de matrícula e custo de material didático, tomando como base a renda per capita, sendo o aluno selecionado de acordo com o perfil socioeconômico, atendendo ao ME, não sendo permitido qualquer tipo de discriminação entre aluno bolsista e pagante, quando no momento de renovação do certificado, caso não tenham às instituições de educação, aplicado o valor mínimo em gratuidades, podem compensar no ano subsequente, com acréscimo de 20%, em relação ao valor a ser compensado referente ao percentual).

2.16. Formação de Opinião do Auditor Independente

Para formar sua opinião, além dos conhecimentos sobre o conteúdo das demonstrações da entidade auditada o auditor independente precisa seguir normas regulamentadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. É possível encontrar na NBC TA 700, de 17 DE JUNHO DE 2016 os fundamentos e conceitos para a formação de opinião do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. No seu Item 1, está evidenciado:

Esta norma trata da responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório a emitir como resultado da auditoria das demonstrações contábeis. Para efeitos desta norma, a referência a auditor independente e a auditor tem o mesmo significado. (NBC TA 700).

A NBC TA 701, que trata dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente trata da responsabilidade do auditor independente de comunicar os principais assuntos de auditoria no seu relatório, ou seja, dentre todas as informações colhidas durante os trabalhos do auditor independente também existe uma norma que evidencia os critérios para que o auditor possa demonstrar as informações aos responsáveis pela entidade. No seu item 9, esta norma estabelece:

O auditor deve determinar quais assuntos, entre aqueles comunicados aos responsáveis pela governança, exigiram atenção significativa na realização da auditoria. Para fazer tal determinação, o auditor deve levar em consideração o seguinte (ver A9 a A18):

- (a) áreas avaliadas como de maior risco de distorção relevante ou riscos significativos identificados, de acordo com a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente (ver A19 a A22);
- (b) julgamentos significativos do auditor relativos às áreas das demonstrações contábeis que também envolveram julgamento significativo por parte da administração, inclusive estimativas contábeis identificadas que apresentam alto grau de incerteza na estimativa (ver A23 e A24);
- (c) efeito sobre a auditoria de fatos ou transações significativos ocorridos durante o período.

A NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente e a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente tratam do modo como a forma e o conteúdo do relatório do auditor são afetados quando o auditor expressa uma opinião modificada ou inclui um parágrafo de ênfase ou de outros assuntos no seu relatório. Outras normas também contêm exigências de apresentação de relatórios que são aplicáveis na emissão do relatório do auditor. Ou seja, caso o auditor, por quaisquer razões que seja, precisar alterar a sua opinião ele também precisará estar atento ao que diz as normas para saber quando e como ele deve efetuar modificações na sua opinião formada sobre as demonstrações financeiras da entidade auditada. As mudanças de opinião podem ser: 1 – Opinião com Ressalva; 2 – Opinião Adversa; e 3 – Abstenção de Opinião.

O auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:

- (a) conclui, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes (ver itens A2 a A7); ou
- (b) não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes (ver itens A8 a A12). (NBC TA 705, Item 6).

Se o auditor considera necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, é de tal importância que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis, ele deve incluir parágrafo de ênfase no seu relatório, desde que (ver itens A5 e A6):

- (a) como resultado desse assunto, não fosse exigido que o auditor modificasse a opinião, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente; e
- (b) quando a NBC TA 701 se aplica, o assunto não tenha sido determinado como um principal assunto de auditoria a ser comunicado no relatório do auditor (ver itens A1 a A3). (NBC TA 706, Item 8)

3. Método de pesquisa

O método de pesquisa que foi empregado neste trabalho é a pesquisa bibliográfica, para isso foram utilizados livros, sites da internet, redações de autores especializados neste assunto e, principalmente, a legislação em vigor no Brasil. Tendo em vista que muitos dos fatos aqui descritos para a utilização dos papéis de trabalho, para alcançar os resultados esperados na auditoria, são embasados na Lei, acaba sendo indispensável o uso de Leis, Jurisprudência, Decretos e demais ferramentas da legislação para mostrar que além de ter importância para a qualidade do trabalho, também serve para dar amparo legal para as entidades auditadas.

Os dados levantados nesta pesquisa conforme já reportado, foram pesquisados na sua grande maioria utilizando a internet para encontrar leis que abrangesse os assuntos descritos focando nas instituições sem fins lucrativos na área da educação, na auditoria independente e nos papéis de trabalho. Um dos sites mais utilizados foi o site oficial do Planalto <http://www.planalto.gov.br/>, onde é possível buscar com mais precisão o embasamento legal. Também foi buscado livros sobre o tema para ter fundamentação de pensadores intelectuais e suas opiniões, porém as obras encontradas eram de publicações com mais de uma década do lançamento, e, tendo o conhecimento que a legislação brasileira se altera e atualiza diversas vezes todos os anos, foi concluído que as informações provavelmente poderiam estar desatualizadas e por falta de edições mais recentes o uso das leis propriamente ditas se tornou mais confiável. Embora é do

senso comum que conceitos não se alteram e desta forma foram utilizados pensamentos de autores para utilização como referência.

4. Resultados

Os papéis de trabalho são fundamentais para a auditoria externa no país, pois sem a formalização destes papéis pelos auditores independentes, não seria possível realizar com completeza qualquer serviço de auditoria e as entidades em geral seriam prejudicadas pela falta da certificação e revisão das atividades geradas, pois os auditores poderiam concluir de maneira não fundamentada. As entidades sem fins lucrativos não escapam deste procedimento técnico. Sem as devidas comprovações das conformidades das atividades com a legislação existente para as entidades do terceiro setor, haveriam problemas das entidades com o fisco e esta confirmação de dados se dá nos papéis de trabalho.

Após estudos detalhados sobre o tema, é importante destacar as possíveis consequências técnicas da não utilização correta dos papéis de trabalho na auditoria independente, de acordo com a NBC TA 200 (R1) no seu Item 7, que evidencia a responsabilidade do auditor para gerar suas informações a respeito dos controles internos da entidade para fundamentar seu relatório. Utilizando esta norma como parâmetro, conclui-se que a não elaboração dos papéis de trabalho resultará na impossibilidade de avaliar todas as possíveis distorções relevantes de informações das demonstrações contábeis, independentemente de ser fruto de erro ou fraude. Desta maneira o auditor independente ficará desacobertado para expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis e os controles internos da entidade, influenciando diretamente na elaboração do seu relatório.

Fundamentado pela Lei 12.101 de novembro de 2009, alterado pela lei 12.868 de 15 de outubro de 2013, decreto 8.242 de 23 de maio de 2014, sessão II, relativa a educação, observa-se que nos artigos 12 ao 17, destaca-se que, caso a entidade sem fins lucrativos da área da educação não tenham aplicado o valor mínimo em gratuidades que é de 20% sobre as suas receitas totais, além da obrigatoriedade do atendimento do número mínimo de bolsas integrais, devem compensar no ano subseqüente, com acréscimo de mais 20% nas gratuidades daquele ano, sendo esta a consequência em termos financeiros que a entidade deverá cumprir, sob pena de descaracterização de entidade sem fins lucrativos, devendo a mesma, após homologação pelo Ministério

Correspondente, passar a pagar as contribuições patronais para o Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS), além dos demais impostos e contribuições que uma empresa normal deve arcar. Também de acordo com as pesquisas empreendidas, ficou demonstrado que a gratuidade a ser cumprida pelas entidades sem fins lucrativos, na área da educação, deve inicialmente fazer a comparação entre o valor da Isenção Usufruída, que corresponde a quota patronal da entidade, tanto de seus empregados, como de serviços tomados e a partir deste cálculo, fazer a comparação com o resultado da multiplicação de 20% sobre as suas receitas totais, devendo ser considerado como gratuidade a ser concedida, o maior valor entre estes dois cálculos.

A subsistência das entidades, principalmente na área financeira depende muito dos benefícios fiscais para garantir a continuação das atividades, uma vez que o benefício de não pagar a quota patronal do INSS depende exclusivamente dos procedimentos já mencionados, que tem por consequência o oferecimento de benefícios com gratuidade àquelas pessoas merecedoras. O valor a ser arcado com impostos/contribuições em virtude do descumprimento, seria elevado o que poderia comprometer a capacidade da entidade de arcar com essas obrigações.

É importante destacar também que para a elaboração dos papéis de trabalho, como também todo o processo de auditoria, que os processos internos da entidade assumem situação chave para que o auditor realize um bom trabalho. Para emitir um papel de trabalho, o auditor busca as informações dentro das entidades e por isso a sistematização é fundamental e interfere diretamente com o tempo gasto na auditoria como também no resultado que pode ser alcançado. Desta forma, na composição dos papéis de trabalho, deve o auditor se preocupar em obter junto às entidades, as informações sistematizadas acima.

Os órgãos governamentais estão muito interessados nas informações prestadas pelos auditores sobre as entidades sem fins lucrativas em geral. Como o governo garante um benefício fiscal, ele cobra em contrapartida que as entidades sigam regulamentos determinados em Lei para gozar destes mesmos benefícios. Porém, como é sempre possível que alguma entidade tente burlar a legislação, é importante que as entidades comprovem a veracidade das suas informações por meio da auditoria independente, e o auditor só conseguirá garantir aos entes reguladores que a entidade está agindo dentro das normas, utilizando seus papéis de trabalho para dar fundamentação ao seu relatório, alicerçado nos requisitos técnicos da profissão. Não adianta apenas mencionar no relatório que a entidade obedece às Leis, é preciso se

convencer, e apenas os papéis de trabalho que servem de base para o parecer do auditor assim concluir.

Em todas as entidades é possível gerar os papéis de trabalho, mas dois fatores são fundamentais para garantir a qualidade dos mesmos: 1 - organização da entidade auditada e disponibilidade das informações requeridas; e, 2 - organização do auditor (ou equipe) que está realizando a auditoria. Desta forma, caso a entidade não disponibilize os documentos e papéis requeridos pelo auditor, este não terá condições de concluir com segurança sobre o trabalho realizado. Assim, tanto a organização deve seguir as boas normas dos controles internos, quanto o auditor realizar seu trabalho conforme as normas e exigindo a disponibilização dos documentos da entidade, sob pena de finalizar o seu trabalho sem as bases legais e técnicas para sua formação de opinião. Um parecer de auditoria sem os papéis de trabalho como fundamento, não possui sustentabilidade, pois, é preciso ter comprovação da verdade com fatos e não apenas com palavras, para o auditor se balizar e por consequência a entidade auditada poderá ser prejudicada por falta de completeza no trabalho. Um parecer sem sustentabilidade perante terceiros acaba refletindo sobre a qualidade do trabalho do auditor, principalmente quando o mesmo sofrer as revisões pelos pares nos programas desenvolvidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, além dos órgãos reguladores.

5. Conclusão

Ao final são apresentadas as conclusões relativas à pesquisa, realizada a partir dos objetivos gerais e específicos a que esse estudo se propôs. O objetivo do trabalho foi apresentar a importância dos papéis de trabalho do auditor, na elaboração de um relatório favorável e confiável, garantindo as entidades sem fins lucrativos da área de educação, a permanência do benefício de isenção de contribuições para a seguridade social.

Como destacado no resultado do trabalho, as entidades em estudo só tem a perder, do ponto de vista organizacional e principalmente de sustentação financeira, se não cumprir regularmente as exigências já mencionadas de dar gratuidades em valor suficiente para cobrir as isenções usufruídas, bem como oferecer à auditoria todos os documentos necessários para esta conferência, podendo vir a sofrer penalizações e

chegando até a perder sua qualificação e passar a operar como uma entidade normal, sem benefícios.

Para que o auditor possa formar sua opinião nos termos da NBC TA 700, NBC TA 701, NBC TA 705 e NBC TA 706 do CFC, todos estes dados deverão ser analisados e preparados através dos seus papéis de trabalho obtidos nas entidades. Vale salientar que mesmo depois de emitir o relatório para o órgão regulador das entidades sem fins lucrativos da área de educação, os auditores independentes ainda estão sujeitos a uma revisão de pares, que tem como objetivo a avaliação dos procedimentos adotados com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos e a qualidade neste contexto é medida pelo atendimento das normas técnicas e profissionais estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, harmonizadas internacionalmente, bem como o cumprimento das normas emitidas pelos órgãos reguladores.

Portanto, pelas fundamentações teóricas e pelos dados expostos neste trabalho, restou demonstrado que um trabalho de auditoria sem estar consubstanciado por suportes denominados de papéis de trabalho, que formalizam todo e qualquer procedimento dos testes, não se pode afiançar que os trabalhos chegaram a uma conclusão aceitável, incorrendo inclusive no descumprimento das normas profissionais brasileiras, harmonizadas internacionalmente, somando-se ainda ao fato de que as entidades sem fins lucrativos, normalmente pela falta de aparato de controle interno, poderá deixar de comprovar documentalmente, por ausência dos testes da auditoria, a sua verdadeira condição de sem finalidade lucrativa ou econômica, podendo desta forma, ser compelida a transformar-se em entidade normal e arcando com os tributos inerentes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo** - 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010. cap. 19, p. 394.

_____. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo** - 8 ed. São Paulo: Atlas, 2012. cap. 1,4, p. 1;5, 82;85-88.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **Dispõe sobre as normas técnicas para citação de artigos**. Disponível em:

<<http://www.abnt.org.br/pesquisas/?searchword=10520&x=0&y=0>>, acessado em 15 out 2018 às 11h:13.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **Dispõe sobre as normas técnicas sobre elaboração de referências.** Disponível em:

<<http://www.abnt.org.br/pesquisas/?searchword=6023&x=0&y=0>>, acessado em 15 out 2018 às 11h:24.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicação** - 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011. cap. 1,2,10, p. 5,12,235-236.

BRASIL. **Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.** Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2009/lei12101.htm>>, acessado em 30 ago 2018 às 22h:45.

BRASIL. **Lei nº 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.** Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L9790.htm>, acessado em 11 ago 2018 às 15h:15min.

BRASIL. **Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>, acessado em 11 ago 2018 às 16h:00.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, **ITG -2002(R1). Dispõe sobre as entidades sem fins lucrativos.** Disponível em:

<[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002(R1).pdf)> acessado em: 05 nov 2018 as 11h:00.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC – TA – 200. Dispõe sobre os 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/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf)>, acessado em 29 ago 2018 às 20h35min.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC – TA – 700. Dispõe sobre a formação de opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.** Disponível em, <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700>, acessado em 10 dez 2018 às 16:16min.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC – TA – 701. Dispõe sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente.** Disponível em, <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA701>, acessado em 10 dez 2018 às 16:20min.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC – TA – 705. Dispõe sobre modificações na opinião do auditor independente.** Disponível em, <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA705>, acessado em 10 dez 2018 às 16:22min.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC – TA – 706. Dispõe sobre parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente.** Disponível em, <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA706>, acessado em 10 dez2018 às 16:25min.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC – TG – 1000. Dispõe sobre a contabilidade das pequenas e médias empresas.** Disponível em,

<[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG1000\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG1000(R1).pdf)>, acessado em 05 nov 2018 às 10h45min.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática** – 9 ed. São Paulo: Atlas, 2013. cap. 2,9, p. 65;77,521;524.

_____.; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil - Teoria e Prática** - 10 ed. São Paulo: Atlas, 04/2016. cap. 9, p. 584.

LEFISC – Legislação Fiscal. **Entidades Sem Fins Lucrativos**, disponível em: <<https://lefisc.com.br/materias/2008/342008ir.asp>>, acessado em: 30 ago 2018 às 22h:12.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa**: contém exercícios / Luiz dos Santos Lins. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2017. cap. 1,2, p. 3,67.

MAFFEI, José. **Curso de Auditoria** - Introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores práticas. São Paulo: Saraiva, 01/2015. cap. 13, p. 149.

VALMOR, Slomski et al. **Contabilidade do terceiro setor: uma abordagem operacional**: assegurada às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. Atlas, 09/2012. cap.1, p. 3.

DECLARAÇÃO E AUTORIZAÇÃO

Eu, Eduardo Mendes da Silva,
portador (a) da Carteira de Identidade nº 6537357,
emitida pelo SSD-GO,
inscrito (a) no CPF sob nº 706.009.551-92, residente e domiciliado(a) na
rua MC 19 Quadra 49 lote 02, setor Real Conquista, na
cidade de Goiânia, estado de Goiás, telefone fixo
(62) 3091-1502 e telefone celular (62) 98240-0854 e
e-mail: eduardomendesda Silva 01@gmail.com, declaro, para os devidos fins e sob
pena da lei, que o Trabalho de Conclusão de Curso:
Os Papéis de trabalho de auditoria independente em instituições sem fins lucrativos na área
da educação, é uma produção de minha exclusiva autoria e que assumo, portanto,
total responsabilidade por seu conteúdo.

Declaro que tenho conhecimento da legislação de Direito Autoral, bem como da
obrigatoriedade da autenticidade desta produção científica. Autorizo sua divulgação e
publicação, sujeitando-me ao ônus advindo de inverdades ou plágio e uso inadequado de
trabalhos de outros autores. Nestes termos, declaro-me ciente que responderei administrativa,
civil e penalmente nos termos da Lei 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que altera e consolida
a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

Pelo presente instrumento autorizo o Centro Universitário de Goiás, Uni-
ANHANGUERA a disponibilizar o texto integral deste trabalho tanto na biblioteca, quanto
em publicações impressas, eletrônicas/digitais e pela internet. Declaro ainda, que a presente
produção é de minha autoria, responsabilizo-me, portanto, pela originalidade e pela revisão
do texto, concedendo ao Uni-ANHANGUERA plenos direitos para escolha do editor, meios
de publicação, meios de reprodução, meios de divulgação, tiragem, formato, enfim, tudo o
que for necessário para que a publicação seja efetivada.

Goiânia 19 de Março de 20 19

Eduardo Mendes da Silva

(Nome e assinatura do aluno/autor)

Figura 17. Modelo de declaração e autorização para publicação do trabalho a ser assinada e digitalizada e incluída na Monografia ou Artigo Científico.