

ESTUDO DE CASO SOBRE A IMPORTÂNCIA DA APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA NA CASA DE APOIO À CRIANÇA COM CÂNCER DURVAL PAIVA EM 2010

João Emídio Câmara Neto

Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade Potiguar.
E-mail: johnnycamara07@gmail.com

André Luiz Silva Ribeiro Gomes

Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade Potiguar.
E-mail: gomezdeandre@hotmail.com

João Maria Xavier da Silva

Mestre em Administração. Contador. Professor. Universidade
Potiguar. E-mail: joaocontabei@yahoo.com.br

Envio em: maio de 2012.

Aceite em: junho de 2012.

Resumo: As entidades do Terceiro Setor não têm fins lucrativos, são não governamentais e as principais formas de obtenção de recursos são as doações da população, contribuições e convênios com outras entidades. As Organizações do Terceiro Setor (OTS) necessitam de doações e contribuições para manter seu objetivo principal, que é atender à população de algum serviço que a sociedade não recebe do governo. Esta pesquisa consiste em um Estudo de Caso sobre a importância da aplicação dos procedimentos de auditoria interna em uma entidade do Terceiro Setor, visando avaliar a adequação e a veracidade das informações, a partir de exames como testes de observância e testes substantivos e por isso a auditoria toma posição de grande importância no cenário atual da Contabilidade. Na metodologia, utilizou-se o modelo científico, voltado para aplicação de um Estudo de Caso, através de pesquisa bibliográfica, livros, internet e outras fontes. Dentre os tipos de auditoria; a interna tem por finalidade identificar que todos os procedimentos internos definidos pela companhia e que todas as transações realizadas estão de acordo com critérios previamente definidos pelos controles internos, e na integração com a auditoria externa produzirá benefícios do tipo: Redução de honorários; maior segurança ao auditor externo em função da extensão e qualidade dos trabalhos realizados pelo auditor interno, o que mostra a importância do trabalho do auditor interno para o trabalho da auditoria externa; e o cumprimento de prazos por parte do auditor externo dentre outros. Assim, este trabalho norteia-se em dois principais tópicos: Auditoria – com foco na auditoria interna e destacando o Controle Interno proposto por esta técnica contábil e o Terceiro Setor, com base na revisão do sistema de controle interno, o qual é analisado e revisado permanentemente pela auditoria interna, com o objetivo de aprimorar a gestão das empresas, sejam elas com fins lucrativos ou Organizações do Terceiro Setor (OTS). O principal resultado trata da auditoria interna levantar dados da Casa de Apoio a Criança com Câncer Durval Paiva, sobre a importância da aplicação dos procedimentos de auditoria interna que apresentem informações relevantes para aperfeiçoar os controles internos da entidade, o que confirma a hipótese que as técnicas de auditoria interna poderão facilitar a redução de desperdícios, que podem ser detectados através de erros na instituição pesquisada, ocasionados por imperícia. Como resultados da pesquisa realizada na Casa de Apoio à Criança

com Câncer Durval Paiva, buscou-se verificar a importância da aplicação dos procedimentos de auditoria interna em assessorar a administração no desempenho de suas funções.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Controle Interno. Terceiro Setor.

THE CASE STUDY ON THE IMPORTANCE OF THE APPLICATION OF INTERNAL AUDIT PROCEDURES IN THE “CASA DE APOIO À CRIANÇA COM CÂNCER DURVAL PAIVA” IN 2010

Abstract: This research refers to the Completion Course Work (CCW, in Portuguese, TCC) from a case study about the importance of application of procedures of internal audit in an entity from the Third Sector aiming to evaluate the information adequacy and veracity from sort of exams like compliance testing and substantive tests which led the audit to an important and great position front to the current Accounting scene. About the methodology, this work has used the scientific model, turned to the application of a case study by means of bibliographic research, books, the Internet and other sources. Concerning the theoretical appliance, among the types of audit; the internal aims to identify that all the internal procedures defined by the company and all transactions done are according to the criteria previously defined by the internal control and also together to the integration with the external audit and how it will produce benefits such as reduction of fees, greater safety regarding the external auditor by the extent and quality on works done by the internal auditor, what shows us the importance of the work of the internal auditor to the job of the external audit; and the accomplishment of deadlines by the external auditor, among others. Thus, this work focuses on two main topics: audit – focusing on the internal audit and highlighting the internal control proposed by this technical accounting and the Third Sector, based on the reviewing of the system of the internal control, which is permanently analyzed and reviewed by the Internal Audit in order to improve the business management of the companies, may they be profit-making companies or Third Sector Organizations (TSO, in Portuguese, OTS). The main result treats the relevance of the internal auditor rising data from the *Casa de Apoio à Criança com Câncer Durval Paiva* (Home Support to the Child with Cancer Durval Paiva), from the importance of applying audit procedures which present relevant information in order to improve the internal control of the entity, what confirms the hypothesis that the internal audit technics can reduce the wastefulness, that can be detects through the mistakes, that can be occasioned for unskillfulness. Within the concluding remarks of this work, through the research done in Durval Paiva which verifies the importance to application of the internal audit proceeding in advice to the administration in performance of the functions.

Keywords: Audit. Internal Audit. Internal Control. Third Sector.

1. INTRODUÇÃO

Este estudo evidencia a atuação da auditoria interna e como esta poderá contribuir para as entidades do Terceiro Setor, a partir de um Estudo de Caso sobre a importante aplicação dos procedimentos de auditoria interna a ser realizado na Casa de Apoio à Criança Com Câncer Durval Paiva (CACC), onde se analisará a necessidade deste profissional assessorar a administração no desempenho de suas funções.

Cabe a seguinte questão – Qual a importância da auditoria interna assessorar a administração no desempenho de suas funções para tornar possível a adequação dos seus serviços ao aperfeiçoamento da gestão da entidade? As Hipóteses responderam parcialmente a problemática da pesquisa que pode ser confirmada ou refutada durante as análises dos resultados.

A auditoria interna no Terceiro Setor poderá assessorar a administração no desempenho de suas funções para tornar possível a adequação dos seus serviços ao aperfeiçoamento da gestão da entidade? O principal objetivo desta pesquisa será verificar qual a importância da auditoria interna assessorar a administração no desempenho de suas funções, a fim de melhorar a funcionalidade dos procedimentos de gestão da entidade. Como objetivos secundários, a) Levantar dados Durval Paiva, a partir dos procedimentos de auditoria interna, que apresentem informações relevantes para adequar os controles internos da entidade; b) Averiguar quais os procedimentos de Auditoria Interna que podem ser aplicados na organização com o propósito de obter evidências na instituição; c) Identificar quais itens do imobilizado da instituição podem apresentar problemas nos controles internos não vislumbrados pela auditoria independente; d) Verificar se há alinhamento das práticas atualmente adotadas pela empresa aos padrões estabelecidos pelas técnicas de auditoria.

Assim, com base nos controles internos a serem implantados adequadamente na instituição, o resultado esperado na Durval Paiva será analisar a possibilidade de contratar o auditor interno para assessorar a administração no desempenho de suas funções e facilitar o trabalho da auditoria, independente em relação à aplicação dos procedimentos internos.

2. TERCEIRO SETOR: CONTABILIDADE DIFERENCIADA

O Terceiro Setor surgiu nos Estados Unidos e sabe-se que este signo desta língua faz parte do vocabulário de ideologia social corrente que foi traduzido como “Third Sector”. “Todas as instituições ‘sem fins lucrativos’ têm algo em comum: são agentes de mudança



humana. Seu ‘produto’ é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada” (DRUCKER, 1984, p. 14).

Na Europa, mais precisamente na Inglaterra, passou a existir devido ao seu caráter voltado à cultura tradicionalista, onde é utilizada a expressão “charities” (caridades).

Para Gil (1992), um sistema de informação contábil deverá reverter-se em um sistema de informação dentro da instituição. Com uma arquitetura fundamentada na ciência contábil, e com abordagens específicas produzirá informações evidentes para tomada de decisões.

Já na América Latina, inclusive no Brasil, hoje, o termo mais abrangente é “Organização da Sociedade Civil”.

Para Domeneghetti (2001) o terceiro setor teve início nos Estados Unidos, [196-?], ainda é confundida com o Setor Terciário, mas agora está sendo entendida consideravelmente.

Romero (2010) diz que o Terceiro Setor nasce como fruto de um modelo político e, sobretudo, como expectativa de resgate da solidariedade e da mobilização para a aplicação de políticas públicas voltadas para o bem-estar social, que já não era mais assumido como prerrogativa do governo.

As organizações com fins lucrativos possuem métodos institucionais que visam apenas maximizar os lucros e não se preocupam como irão conseguir isto, se de forma correta ou não. Desta forma, o Contador que tenha como área de trabalho a auditoria interna, poderá auxiliar nos controles internos de qualquer entidade, seja ela privada ou não governamental. Já as organizações do Terceiro Setor possuem métodos que visam à obtenção de recursos para o bem da entidade e para seus clientes (pacientes) e não tem a intenção de sonegar imposto ou maximizar os lucros da instituição como nas entidades privadas.

2.1. DEFINIÇÕES DO TERCEIRO SETOR

As entidades do Terceiro Setor provocam mudanças no meio em que vivemos, pois cada organização deve definir, formal ou informalmente sua filosofia de trabalho.

Segundo o relatório do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES, 2001), o Terceiro Setor insere-se na esfera de atuação pública não-estatal, formado a partir de iniciativas privadas, voluntárias, sem fins lucrativos, no sentido do bem comum. Nesta definição, agregam-se, estatística e conceitualmente, um conjunto diversificado de instituições, no qual se incluem organizações não-governamentais, fundações e institutos empresariais, associações comunitárias, entidades assistenciais e filantrópicas, assim como várias outras instituições sem fins lucrativos.

De acordo com Kanitz (2011) o primeiro setor é o Estado, que é responsável pelas demandas sociais. O segundo setor pertence às organizações privadas, responsáveis pelas questões individuais. Com a falência do Estado, o setor privado começou a auxiliar nas questões de interesse social, através das inúmeras instituições que compõem o chamado “Third Sector”. Ou seja, o terceiro setor é composto por organizações sem fins lucrativos e não governamentais, que tem como objetivo gerar serviços de caráter público para atender às necessidades da sociedade.

São os movimentos sociais, instituídos pela sociedade civil, os precursores das organizações sociais propriamente ditas, tais como: associações, centros, fundações, institutos, etc. Nesse contexto, observa-se que se trata de ações sociais paralelas às do Estado, caracterizadas pela ausência de finalidade de lucro (CFC, MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PARA FUNDAÇÕES E ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL, 2008, p. 17).

O Terceiro Setor surgiu nos Estados Unidos com a proposta de transformar a vida social das pessoas, que por algum motivo, não obtinha do Estado o serviço de qualidade necessário para sua sobrevivência.

Sob a ótica das Entidades Sem Fins Lucrativos, as entidades privadas não instituídas pelo poder público e constituída sem a finalidade de lucro, são consideradas Organizações Não-Governamentais, o que engloba, por exemplo, igrejas pertencentes ao catolicismo ou ao protestantismo, outras entidades religiosas como os espíritas, sindicatos, partidos políticos, clubes, grupos de bairros.

De acordo com Campos (1999), o conceito de OnG não é pacífico. Entre os autores, quase sempre acadêmicos e pertencentes a algum grupo de militantes desses movimentos sociais, alguns poucos entendem essas organizações como consequência prática da própria negação que sua qualificação encerra: não-governamentais.

Segundo Marques et. al (2005) de modo geral, define-se as Organizações Não-Governamentais (OnGs) como entidades privadas, mas com finalidade pública e sem fins de lucro. Geralmente, são associações de direito privado com atuação voltada para ações de interesse público.

Olak 2010, p. 2, diz que o Banco Mundial define as Organizações Não-Governamentais como “organizações privadas que realizam atividades para reduzir sofrimento, promover o interesse dos pobres, proteger o ambiente, prover serviços sociais básicos, ou desenvolver comunidades”. (The World Bank’s with nongovernmental organizations. Washington D.C.: Poverty and Social Policy Department, 1996).

2.2. CARACTERIZAÇÃO DA ONG ESTUDADA

A Casa Durval Paiva se caracteriza como OnG por não possuir finalidade de lucro, e sim transformar a vida das pessoas nas comunidades carentes, através de ações sociais voltadas para a qualidade de vida das crianças e adolescentes.

Suas principais fontes de recursos são doações e contribuições de pessoas físicas e jurídicas, para a manutenção da empresa e do atendimento das crianças e adolescentes da instituição.

A entidade possui parcerias com empresas como Petrobrás, Banco do Brasil, UnP, entre outras empresas para obtenção de recursos que ajudem a manter a organização em funcionamento, para que possa atender ao seu público-alvo.

As Fundações são entidades jurídicas, que visam ao patrimônio e devem ser dirigidas com o propósito de alcançar os objetivos vislumbrados pelo fundador da organização.

Para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC):



As fundações são entes jurídicos que têm como fator preponderante o patrimônio. Este ganha personalidade jurídica e deverá ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor. A partir da vigência do Código Civil de 2002, somente podem ser constituídas fundações para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência (parágrafo único do art. 62) (CFC, MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PARA FUNDAÇÕES E ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL, 2008, p. 25).

Para Olak (2010), Fundação é uma entidade que atende aos interesses sociais, cuja finalidade é assessorar segmentos necessitados da população, nos mais diversos aspectos da necessidade humana, suprimindo lacunas que o Estado não fecha, promovendo a consciência do indivíduo sobre o desempenho das corporações e das pessoas no âmbito cultural, científico, ambiental, econômico e político-social.

As Fundações são organizações autônomas, que atendem aos interesses sociais, com o intuito de assessorar projetos que aperfeiçoem a qualidade da população, nas diversas necessidades que surgem no dia a dia.

2.3. LEGISLAÇÃO APLICADA AO TERCEIRO SETOR

No Brasil, Organizações do Terceiro Setor existem há muitos anos, em acordo com o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (MPCFEIS, 2008), o Código Civil Brasileiro de 1916, já apresentava alguns tópicos sobre a regulamentação da forma de registro das sociedades e das associações civis e das fundações.

Com o desenvolvimento desta atividade, dez anos mais tarde, já em 1998, foi aprovada e publicada a Lei Federal de nº 9.608, que rege o trabalho voluntário no Brasil, voltado principalmente para o recrutamento feito pelas organizações sociais.

Prosseguindo a regulamentação dessas instituições, outro marco importante ocorreu em março de 1999, com a publicação da lei nº 9.790, que dispõe sobre a qualificação das pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos; condicionando para isso que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias devem atender aos requisitos instituídos no caput do artigo primeiro dessa lei.

O atual Código Civil Brasileiro, em vigor desde Janeiro de 2003, também contempla o assunto quando em seu artigo quarenta e quatro (44), define as pessoas jurídicas de direito privado como sendo “I – as associações, II – as sociedades, III – as fundações, IV – as organizações religiosas, V – os partidos políticos”.

2.4. CARACTERÍSTICAS DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

As organizações do Terceiro Setor possuem características peculiares. É visível que as entidades, sejam elas com ou sem fins lucrativos, precisam ter uma estrutura organizada, a fim de propiciar serviço de qualidade à população.

Segundo Costa e Davoli (2002), avaliar como as Organizações do Terceiro Setor (OTS) comportam-se tanto na sociedade como no meio empresarial não é tarefa fácil, por isto faz-

-se necessário que se tenha critérios para compreender como uma entidade filantrópica se comporta e estes critérios devem seguir uma estrutura, composta por oito pontos cruciais: “Liderança; Planejamento; Foco no Cidadão; Desenvolvimento e Gestão de Pessoas; Gestão de Processos; Indicadores de Resultados; Voluntariado; e a Atuação Política e Social”.

Segundo Kanitz (2002), diante de todos estes aspectos propostos, pode-se extrair base que permitirá a exposição dos critérios em si que poderão ser aplicados às entidades sem fins lucrativos e que serão à base de uma sistemática de avaliação.

Costa e Davoli (2002) relatam a necessidade das instituições sem fins lucrativos planejarem os trabalhos a serem realizados, com o propósito de atender à população, esta é a sua missão. Para os referidos autores, as organizações não-governamentais precisam ter o foco nas pessoas (pacientes/clientes), e com isto poderão alcançar o sucesso almejado. Para tanto, é de suma importância que o gestor de uma OTS esteja atento aos desejos, anseios, necessidades do cidadão, para que assim, ao ouvir as exigências da população, estes gestores possam gerar um banco de dados e partir para a ação.

Conforme Costa e Davoli (2002) por mais que as entidades do Terceiro Setor não possuam fins lucrativos, elas necessitam de profissionais habilitados como o Médico, o Contador, o Administrador, o Telemarketing, o Assistente Social, que consigam trabalhar em equipe, para que a instituição se desenvolva e seja capaz de criar alternativas para adequar as necessidades da população a ser atendida com os serviços a serem prestados pela OnG.

A eficiência e eficácia administrativa destas instituições podem ser alcançadas com a prática do controle interno nos processos de gestão. Receber críticas sobre o modo como a organização procede na aplicação dos recursos adquiridos deve ser considerada, para indicar onde e de que maneira estes recursos deverão ser aplicados para melhor atendimento das necessidades da população, seja ela carente ou não.

De acordo com Costa e Davoli (2002), o desempenho das organizações do Terceiro Setor depende de como os recursos adquiridos pela instituição serão aplicados.

Os resultados obtidos a partir da aquisição destes recursos poderão indicar onde a entidade está eficiente e em que setor pode melhorar. Indicadores específicos como as doações (Contribuição de Pessoal Próprio) mostram que importância tem a participação da população na qualidade do serviço prestado pela organização.

O trabalho voluntário é extremamente relevante para o bom funcionamento das organizações não-governamentais, tendo em vista que a participação da sociedade nestes casos diz o quanto a instituição é importante em determinado local.

Vale ressaltar que a população tem que ter muito cuidado com o serviço voluntário que será executado na instituição, pois, se for feito algo errado, isto prejudicará as atividades operacionais, legais e até comerciais da entidade. Coordenar as ações e ver o comprometimento dos voluntariados dará ao gestor de uma OnG o subsídio necessário para o alcance das metas a serem atingidas na organização.

As Organizações do Terceiro Setor (OTS) necessitam desta estrutura para conquistar seu principal objetivo final que é por meio da captação de recursos, obterem lucro e atender à população, que de alguma forma ou por algum motivo específico, o governo não consegue atender.



2.5. ESCRITURAÇÃO E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A Contabilidade das entidades sem fins lucrativos também necessita que haja escrituração das demonstrações contábeis destas instituições, e os procedimentos de escrituração das transações aplicadas pelas Entidades de Interesse Social no Brasil, em alguns parâmetros, diferem dos utilizados para as demais entidades jurídicas, conforme disciplinado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros), elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

As citadas NBCs reconhecem que essas entidades são diferentes das demais e recomendam a adoção de terminologias específicas para as contas de Lucros, Capital e para a denominação da Demonstração do Resultado, com a finalidade de adequação dessas terminologias ao contexto das referidas entidades (CFC, MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PARA FUNDAÇÕES E ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL, 2008, p. 46).

Em harmonia com o conteúdo das citadas NBCs 10.4 e 10.19, este capítulo aborda um elenco de contas que foi balizado em um plano de contas adotado por inúmeras entidades de interesse social no Brasil, e poderia ser analisado pelas entidades, no que couber, com a finalidade de orientação e, jamais, de padronização.

Olak (2010, p. 67), afirma que, de acordo com o Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, exige, para fins de concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, que a pessoa jurídica apresente as seguintes “demonstrações contábeis e financeiras (art. 4º): Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstração de Mutação do Patrimônio; (sic) Demonstração das e Aplicações de Recursos; e Notas Explicativas”.

Os procedimentos de auditoria utilizados para o aperfeiçoamento dos controles internos das entidades filantrópicas fazem com que estas entidades necessitem do profissional contábil especialista em auditoria, para detectar problemas que possam ocorrer por desvios das doações e contribuições da sociedade, em relação a outras Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL).

Os contratos, os convênios e os termos de parceria na opinião de Olak (2010), mostram que estas organizações recebem um volume considerável de recursos das entidades do governo e das empresas privadas, com o intuito de desenvolver e executar um projeto social, e estas ações são reguladas por instrumentos jurídicos que definem o volume dos recursos arrecadados, a movimentação, o período, os órgãos fiscalizadores, e como é feita a prestação de contas.

Nas instituições filantrópicas, débito e crédito precisam ser mensurados, apurados e conferidos. A Contabilização de contrapartida não é muito discutida, pois demonstra os recursos de empresas conveniadas e contratantes dos serviços oferecidos pelas organizações filantrópicas.

2.6. PRESTAÇÃO DE CONTAS E CONTROLE INTERNO

A prestação de contas em uma organização filantrópica é realizada a partir dos demonstrativos contábeis elaborados para obtenção de informações onde estão sendo aplicados

os recursos, qual empresa mais investiu, qual o melhor contrato de parceria firmado no último ano, estas e outras informações só quem fornece é a Contabilidade, e com o auxílio da auditoria interna estas informações são consideradas de maior fidedignidade e exatidão nos dados apresentados.

Para o Manual das Entidades de Interesse Social (2008), uma das principais obrigações dos administradores e gestores das Entidades de Interesse Social é prestar contas, inicialmente, ao próprio órgão deliberativo da instituição, e, por fim, ao Poder Público por meio dos inúmeros órgãos governamentais, de acordo com o caráter jurídico, títulos e certificados que pleiteia ou possui.

Em virtude do crescimento populacional e da demanda por serviços públicos de qualidade, as ESFL crescem no Brasil, por conta da falta de compromisso dos governos. Os elementos que compõem a prestação de contas são exigidos pelos órgãos interessados e autoridades constituídas, de acordo com os atos normativos que norteiam a entidade e a atuação de cada um deles.

A) AUDITORIA DO TERCEIRO SETOR

A auditoria no Terceiro Setor está voltada para as ações social, não preocupada com os aspectos gerais da entidade. Faz-se necessário através da auditoria gerar opinião sobre a correta aplicação dos recursos doados para uma determinada ação.

Nas Organizações do Terceiro Setor:

A auditoria nas Entidades de Interesse social, na prática, tem apenas abordado os projetos sociais de forma individualizada, não se atendo aos aspectos globais da entidade. Objetiva, exclusivamente, opinar sobre a correta aplicação dos recursos doados para uma ação social específica. A auditoria, normalmente, se apoia nas normas contratuais constantes dos documentos (contrato ou convênio) firmados com os agentes doadores. (CFC, MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PARA FUNDAÇÕES E ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL, 2008, p. 94).

A partir do planejamento e do controle proposto pela auditoria nas Entidades de Interesse Social gera qualidade na estrutura organizacional da instituição e se sabe que a auditoria atua pontualmente nas relações legais, operacionais e negociais dos projetos propostos pela organização filantrópica. A auditoria aplicada deve ser sistemática, periódica e deve se apoiar nas informações contábeis devidamente confirmadas pelo contador que tenha habilidade técnica e legal para validar as demonstrações da entidade.

Quanto à relação da entidade auditada pelo profissional, podemos classificar a auditoria da seguinte maneira: Auditoria interna e auditoria externa, que apresentarão características distintas tanto na forma empregatícia quanto na realização dos exames. Portanto Hernandez (2006) nos informa que a auditoria externa é feita por profissional independente da entidade, que a partir de um contrato de prestação de serviços começa a pesquisa. O auditor externo tem por finalidade dar um parecer sobre a adequação dos demonstrativos, seus usuários são as empresas e o público e por fim abrange responsabilidade profissional, civil e criminal.

Conforme Attie (1984), a Auditoria Interna é um ramo em livre desenvolvimento e de real valor para a administração de uma organização. Tanto isto é verídico, que a existência de uma auditoria interna hábil e influente é considerada como um ponto forte para efeito de controle interno.

Crepaldi, (2009) considera que a auditoria interna está voltada para examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.

Segundo a Resolução 986/03, alterada para o nº 1.329/11 que discute as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TI 01 que orienta a Auditoria Interna, define que este tipo de auditoria estabelece o conjunto de métodos técnicos que tem por objetivo pesquisar a honestidade, adequação e eficácia dos controles internos e dos dados físicos, contábeis, financeiros e operacionais da empresa. (CFC, NBC TI 01, item 12.1.1.1, 2011).

Concluimos, então, que na auditoria externa, o trabalho é realizado pela contratação de um profissional independente da empresa, o qual possui objetivos de atender às necessidades dos interessados (governo, banco, fornecedores e a gestão), revisando as operações e controles internos, assim como verificar as informações contábeis da organização, tanto das contas do balanço patrimonial quanto nas contas de resultados, constatando a real situação da mesma; enquanto na auditoria interna o trabalho é executado por funcionário da própria empresa, onde este possui o objetivo de satisfazer as necessidades da administração, realizando a revisão das operações, como também do controle interno, com o intuito de aprimorar os procedimentos existentes e orientar os funcionários a seguirem as normas estabelecidas pela empresa.

B) CONTROLE INTERNO

A partir do desenvolvimento estrutural das organizações são necessários mecanismos de controles internos bem elaborados em todos os seus setores, para que os desperdícios sejam reduzidos e aumentar resultados favoráveis, que são objetivos básicos que devem ser realizados por todos os gestores de uma organização, sobretudo as do Terceiro Setor. Sabe-se que a função básica do auditor interno é assegurar o sistema de controle interno eficaz, o que não desobriga os executivos das responsabilidades de verificação nos seus respectivos departamentos.

Para Hernandez (2006), o Controle Interno envolve o plano de organização e de todos os métodos e medidas coordenados, seguidos numa empresa para proteger seus ativos, verificar a precisão das operações e promover a obediência às diretrizes administrativas instituídas.

Jund (2007) interpreta o controle interno como todos os meios utilizados pela entidade designados à vigilância, vistoria e averiguação administrativa, que permitem antecipar, analisar, reger ou governar os eventos que são verificados dentro da organização e que geram reflexos no patrimônio.

Controle Interno é “o controle que a empresa exerce sobre um determinado fato ou série de fatos, de acordo com as suas rotinas próprias” (SÁ, 2009, p.15).

Faz-se necessário tratar sobre os objetivos básicos dos controles internos. É relevante salientar que Jund (2007) afirma que devido à elevada gama de procedimentos, métodos e

dados que englobam um sistema de controles internos, e que em união permitem a consecução de finalidades, qual seja, o de controlar, podendo ser bastante arriscado definirmos de maneira sucinta os objetivos do controle, no entanto, regra geral, um apropriado sistema de controle interno, deve conter objetivos fundamentais para atender aos interesses da empresa: “Garantir informações adequadas, visando à tomada de decisões; Estimular o registro e a obediência às políticas da administração; Proteger os ativos; e Promover a eficiência e eficácia operacional” (JUND, 2007, p. 377).

De acordo com Crepaldi (2009), o controle interno na sua abrangência envolve o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos seguidos pela empresa do setor público com o intuito de:

Salvaguardar os bens e garantir a veracidade dos elementos patrimoniais; apresentar conformidade ao fato contábil em relação ao ato adequado; propiciar a obtenção de dados oportunos e apropriados; instigar adesão às regras e às diretrizes previstas; colaborar para a ascensão da eficiência operacional da organização; e auxiliar na vigilância de práticas ineficientes e antieconômicas, falhas, fraudes, má administração, abusos e outras inconformidades.

3. METODOLOGIA, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A entidade pesquisada tem como razão social Casa de Apoio à Criança com Câncer Durval Paiva, iniciou suas atividades desde a sua fundação em 11 de Julho de 1995, a partir de um problema pessoal vivenciado pela família Paiva, em virtude da descoberta de um problema de câncer diagnosticado no filho do atual presidente da Instituição.

Os resultados apresentados pela pesquisa demonstrarão como a auditoria interna, se aplicados na instituição, poderão aperfeiçoar os controles internos, com a finalidade de alcançar o objetivo geral e os específicos e confirmar ou negar as hipóteses.

O Trabalho apresenta as seguintes Hipóteses:

As técnicas de auditoria interna poderão facilitar a redução de desperdícios, que podem ser detectados através de erros na instituição pesquisada, ocasionados por imperícia.

No Terceiro Setor, a auditoria interna faz uma investigação nas contas, para mostrar os reais recursos disponíveis e onde estes são investidos;

Os procedimentos de auditoria interna podem ser realizados de forma satisfatória a partir da presença do auditor interno nas entidades do Terceiro Setor;

Caso existisse auditoria interna na instituição, o auditor beneficiaria a entidade ao utilizar os procedimentos de auditoria como ferramenta de gestão.

A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário aplicado com perguntas abertas e fechadas, o que possibilitou levantar junto à entidade evidências da aplicação dos

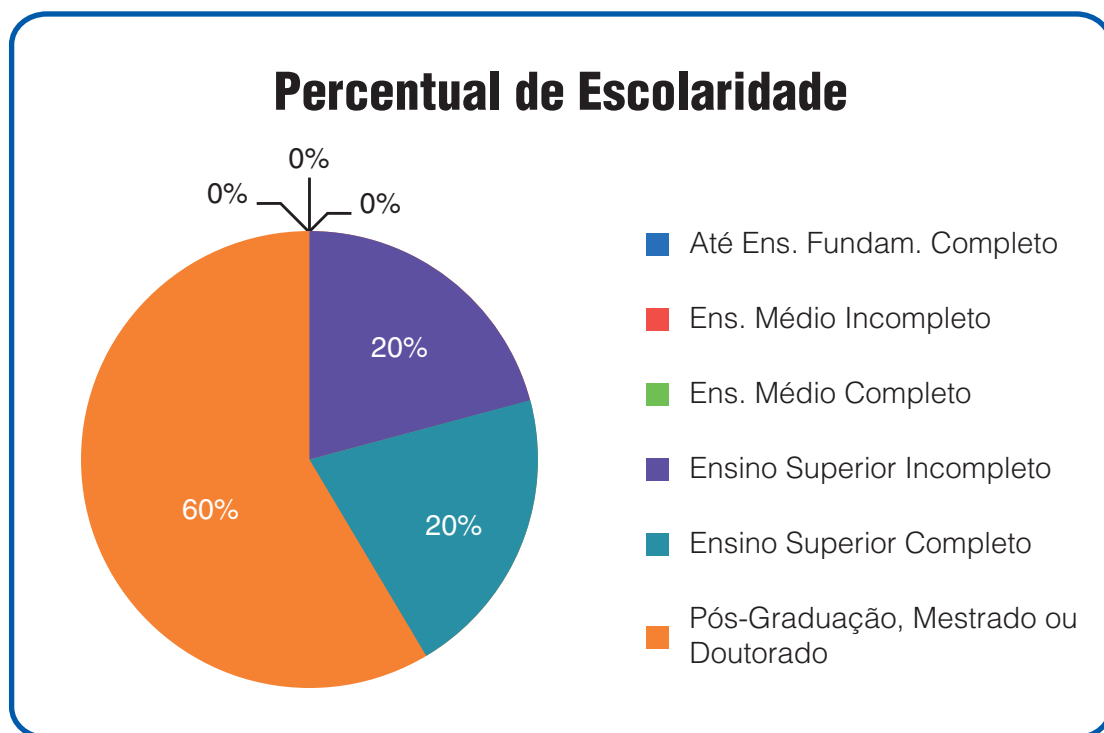
procedimentos de auditoria interna na entidade pesquisada. A pesquisa foi aplicada nos dias 07 e 08/11/2011, período que foi possível obter informações relevantes no setor administrativo e financeiro da entidade.

Foram entrevistadas 60 pessoas, sendo que, 5 pessoas foram entrevistadas para obter as principais evidências da pesquisa: X Pedagoga, trabalha no Setor Pedagógico, atua na entidade há 2 meses, tem entre 21 e 30 anos, Casada, com Pós-Graduação, Mestrado ou Doutorado; Y – Central de Doações, trabalha como Supervisora Operacional, atua na instituição há 3 anos, tem 31 e 40 anos, Casada, com Ensino Superior Completo; Z – Diretoria, trabalha como Secretária da Direção, atua há 11 meses na Casa, tem entre 31 e 40 anos, com Ensino Superior Incompleto; W – Psicologia, trabalha como Psicóloga, atua há 3 anos e 9 meses, tem entre 31 e 40 anos, Casada, com Pós-Graduação, Mestrado ou Doutorado; K – Artes, trabalha como Educadora de Artes, atua há 2 anos na organização, tem 21 e 30 anos, Separada, com Pós-Graduação, Mestrado ou Doutorado.

3.1. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste estudo, buscou-se mostrar a importância da auditoria interna assessorar a administração de uma ESFL no desempenho de suas funções, bem como aprimorar os controles internos tendo como base os procedimentos de auditoria realizados através dos testes de observância e testes substantivos, por meio de questionários, com o objetivo de obter informações relevantes para fundamentar a pesquisa e orientar a organização como verificar se há alinhamento das práticas atualmente adotadas pela empresa aos padrões estabelecidos pelas técnicas de auditoria. As figuras 1 a 4 em seguida apresentadas sintetizam os resultados obtidos a partir da aplicação dos questionários.

Gráfico 1: Grau de Escolaridade

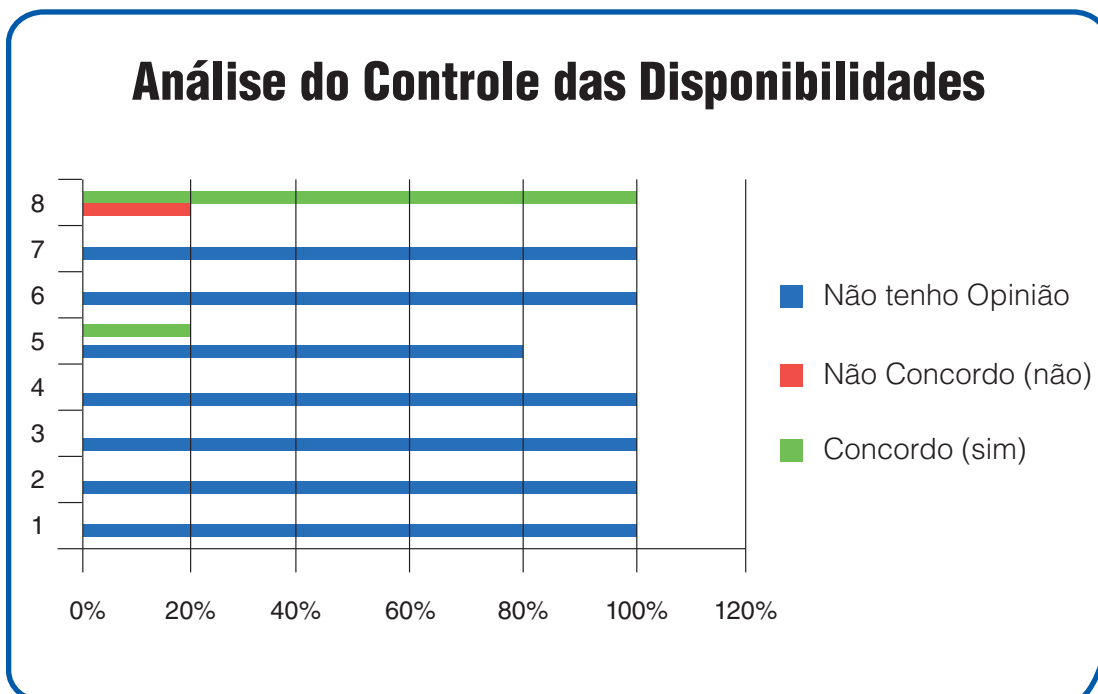


Fonte: os autores (2011).

O gráfico da figura 1 mostra que 60% dos entrevistados da entidade possuem Pós-Graduação, Mestrado ou Doutorado, 20% Ensino Superior Incompleto, e 20% Ensino Superior Completo, ou seja, em virtude desta constatação, a auditoria identificará se os funcionários estarão aptos a exercer suas funções conforme a complexidade de conhecimento.

A partir disso, o primeiro objetivo da pesquisa: levantamento de dados da Durval Paiva é alcançado, a partir dos procedimentos de auditoria interna, que apresentem informações relevantes para adequar os controles internos da entidade onde cada membro da organização está habilitado para exercer suas funções, confirmando a hipótese que as técnicas de auditoria interna poderão facilitar a redução de desperdícios, que podem ser detectados através de erros na instituição pesquisada, ocasionados por imperícia, ou seja, quando o funcionário é designado para outro setor de trabalho onde desconhece a função que irá exercer.

Gráfico 2: Análise do Controle das Disponibilidades

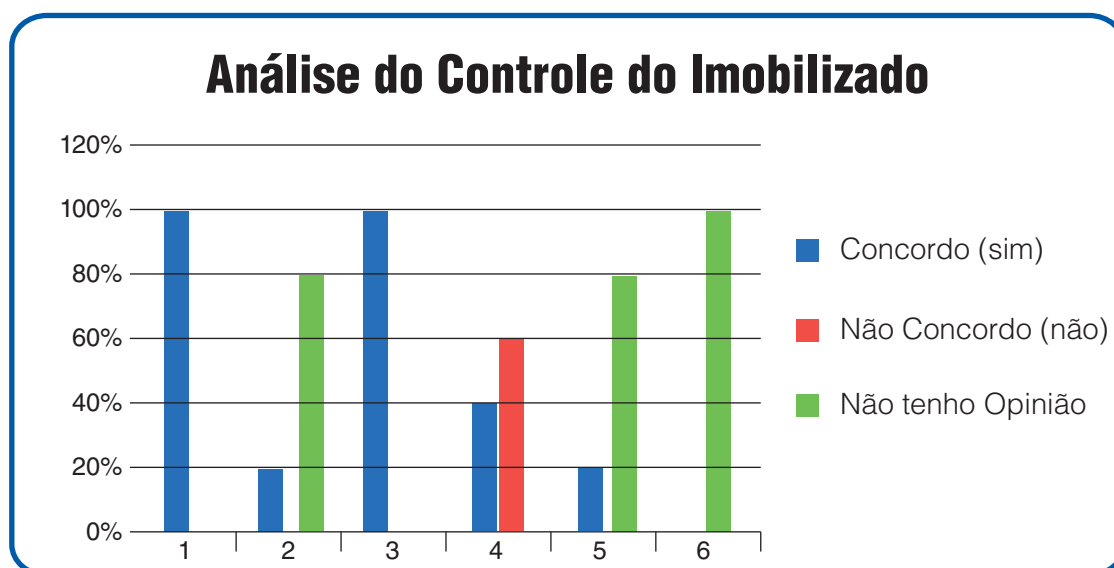


Fonte: os autores (2011).

O gráfico da figura 2 mostra que, a partir dos quesitos apresentados no Apêndice A item 3, chegou-se à seguinte conclusão: Nos quatro primeiros quesitos do Apêndice 1, assim como nos quesitos 6 e 7, observou-se que 100% dos entrevistados concordaram com os questionamentos atribuídos às disponibilidades; no quesito 5, 20% dos entrevistados não tiveram opinião sobre a questão proposta; e no quesito 8, 80% dos entrevistados não opinaram sobre a pergunta realizada.

Neste momento, segundo objetivo é alcançado quando relata sobre a importância da auditoria interna averiguar quais os procedimentos de Auditoria Interna que podem ser aplicados na organização com o propósito de obter evidências na instituição validando a hipótese de que no Terceiro Setor, a auditoria interna faz uma investigação nas contas, para mostrar os reais recursos disponíveis e onde estes são investidos.

Gráfico 3: Análise do Controle do Imobilizado

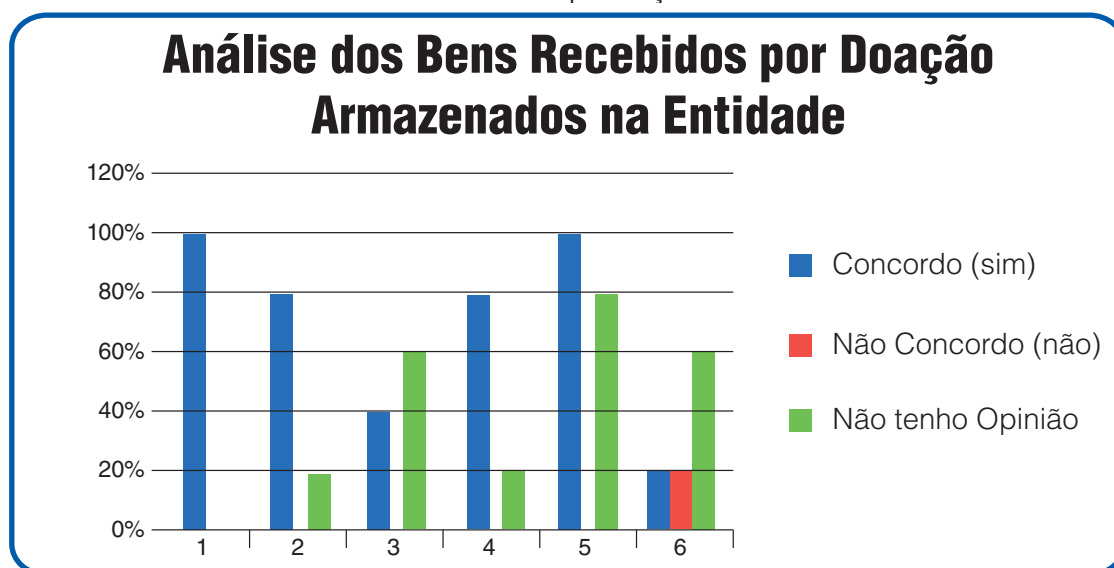


Fonte: os autores (2011).

Pode-se observar que o gráfico 3 demonstra nos quesitos 1 e 3, 100% dos entrevistados disseram SIM à questão sobre os itens do imobilizado do item 4 do Apêndice 1; nos quesitos 2 e 5, 80% dos entrevistados não opinaram nesta pergunta, 20% concordaram com o item proposto nesta questão; na quarta pergunta, 60% dos entrevistados disseram NÃO ao quesito elaborado, 40% concordam com o questionamento; e no quesito 6, 100% dos entrevistados não tiveram opinião sobre a questão proposta no Apêndice A.

Nesta etapa, o terceiro objetivo é alcançado, que trata sobre a relevância da auditoria interna identificar quais itens do imobilizado da instituição podem apresentar problemas nos controles internos não vislumbrados pela auditoria independente; o que confirma a hipótese que os procedimentos de auditoria interna podem ser realizados de forma satisfatória a partir da presença do auditor interno nas entidades do Terceiro Setor.

Gráfico 4: Análise dos Bens Recebidos por Doações Armazenados na Entidade



Fonte: os autores (2011)

No gráfico apresentado na figura 4, vislumbra-se que nos quesitos 1 e 5, 100% dos entrevistados disseram SIM à questão proposta no item 5 do Apêndice 1; no quesito 2, 80% dos entrevistados concordam com o item interrogado; na terceira pergunta 60% dos entrevistados não opinaram, e 40% concordam com o quesito deste item; na questão 4, 80% dos entrevistados concordaram com a pergunta proposta e 20% não tiveram opinião; e no item 6, 60% dos entrevistados não tiveram opinião sobre o quesito e 20% dos entrevistados concordam e 20% disseram não à questão proposta.

Por fim, neste item o quarto objetivo é alcançado quando diz que o auditor interno necessita verificar se há alinhamento das práticas atualmente adotadas pela empresa aos padrões estabelecidos pelas técnicas de auditoria confirmando a hipótese que no Terceiro Setor, caso existisse auditoria interna na Instituição, o auditor beneficiaria a entidade ao utilizar os procedimentos de auditoria como ferramenta de gestão.

Em relação às respostas do Apêndice B, no primeiro quesito é apresentado um organograma estrutural da instituição; no segundo, a entidade afirma que não há funcionários, setores e até mesmo uma estrutura adequada que seja suficiente para que a entidade vislumbresse a necessidade de contratar os serviços de auditoria interna, pois o custo seria inviável, desta forma, a instituição por ter receita anual realizada através de doações, convênios e parcerias iguais ou superiores a R\$ 600.000,00, e por esse motivo a mesma tem a obrigatoriedade de realizar auditoria externa;

O terceiro afirma que está em andamento a elaboração de um código de ética e conduta interna juntamente com os colaboradores para o funcionamento adequado da organização;

O quarto, em se tratando da segregação de funções não foi respondido, porém, a questão 20 foi respondida, ao afirmar que os encarregados de caixa exercem outras funções, ou seja, a entidade não apresenta separação de cargos, o que constata uma falha de orientação da auditoria realizada na instituição, e isto pode sobrecarregar alguns funcionários em ocupar várias atribuições, podendo ocasionar assim o rendimento não esperado por cada setor, tendo como consequência erros involuntários, que podem gerar desperdícios desnecessários na instituição.

O quinto afirma que todo ano é realizada a auditoria externa e que em nenhum momento foram detectadas irregularidades nos procedimentos aplicados pelo escritório de auditoria contratado pela empresa; nos quesitos 6 e 7 é informado que a Contabilidade externa da entidade é responsável tanto pelos registros do diário, quanto pela escrituração e pela preparação desses livros contábeis;

Conforme os quesitos 8, 9, 10, 11, 12 e 13, constatou-se que através dos dados obtidos na instituição, é o presidente quem autoriza todos os lançamentos e que estes são registrados no prazo determinado por lei, que até 31 de Dezembro do último exercício são escriturados no livro diário e no balancete anual, diz que a Contabilidade é quem cuida do livro diário, mantém os registros fiscais, e quem assina o inventário é o Contador em conjunto com o presidente.

Na décima quarta pergunta, afirma-se que o presidente exerce serviços de tesouraria, autoriza os pagamentos; na pergunta 15, o presidente diz que as exigências para os pagamentos serem autorizados são feitas por cotação, qualidade e menor preço – porém, o quesito não foi respondido adequadamente, pois estas autorizações deveriam ser feitas através de nota fiscal ou outro documento comprobatório como um extrato bancário desta obrigação;



No quesito 16 é relatado que são feitas cópias dos cheques emitidos para proteção deste documento; nas perguntas 17 e 18, afirma-se que existe fundo fixo para pequenos pagamentos, e que estes são autorizados pelo presidente da Casa; no décimo nono questionamento, informa que há um caixa recebedor e outro pagador, supervisionado pelo Presidente, juntamente com a Supervisora financeira de Doações e com o assistente financeiro.

No quesito 21, diz que o Presidente assina os cheques e autoriza as despesas; na questão 22, o presidente controla o saldo bancário, em conjunto com o assistente financeiro; no vigésimo terceiro quesito, informa que quem solicita os talões de cheques é o assistente financeiro; na questão 24, o tratamento dado ao cheque cancelado é inutilizar o documento e arquivá-lo de forma segura;

Os quesitos 26 e 27 relatam que os bens do imobilizado da entidade são adquiridos através de compras, doações condicionais e doações incondicionais, e que o veículo em posse da empresa é utilizado para transportar principalmente os pacientes da Casa e os funcionários no exercício de suas funções;

No vigésimo oitavo e vigésimo nono questionamento, informa-se que as depreciações dos bens do imobilizado são calculadas pela Contabilidade, desta forma, o mesmo tratamento é dado aos demais itens do intangível da organização.

Com a aplicação deste questionário aberto, o objetivo geral de verificar qual a importância da auditoria interna assessorar a administração no desempenho de suas funções, a fim de melhorar a funcionalidade dos procedimentos de gestão da entidade foi atingido.

4. CONCLUSÕES

Neste artigo, através da pesquisa realizada na Durval Paiva, buscou-se verificar a importância da aplicação dos procedimentos de auditoria interna em assessorar a administração no desempenho de suas funções.

O profissional de auditoria interna para as empresas de grande porte aparece como peça fundamental para a melhoria de qualidade da gestão da organização. Nas entidades do Terceiro Setor, o contador que for contratado na modalidade de administrador poderá ter vários papéis como: Liderança, Planejamento, Foco no Cidadão, Desenvolvimento e Gestão de Pessoas, Gestão de Processos, Indicadores de Resultados, que podem ser apresentados a partir de um demonstrativo contábil ou de análise gerencial de qualquer demonstrativo, Voluntariado e a Atuação Política e Social.

Percebeu-se durante a pesquisa, quantidade mínima de livros publicados relacionados à contabilidade do Terceiro Setor.

Todas as hipóteses foram validades durante a pesquisa.

No objetivo geral da pesquisa se obteve sucesso, pois, observou-se que se faz necessário verificar a importância da auditoria interna para as entidades do Terceiro Setor, pois, além de assessorar a administração no desempenho de suas funções, pode contribuir na otimização dos resultados já alcançados pela instituição.

Os objetivos específicos foram alcançados por meio de dois questionários abertos e fechados realizados na instituição pesquisada.

O primeiro objetivo de levantar dados na Durval Paiva, a partir dos procedimentos de auditoria interna, que apresentem informações relevantes para adequar os controles internos da entidade, foi atingido a partir da explanação do gráfico 1 localizado na subseção 3.1.

O segundo objetivo de averiguar quais os procedimentos de Auditoria Interna que podem ser aplicados na organização com o propósito de obter evidências na instituição, foi alcançado a partir da explicação proposta no gráfico 2, localizado na subseção 3.1.

O terceiro objetivo de identificar quais itens do imobilizado da instituição podem apresentar problemas nos controles internos não vislumbrados pela auditoria independente, foi atingido a partir da exposição do gráfico 3, localizado na subseção 3.1.

O quarto objetivo de verificar se há alinhamento das práticas atualmente adotadas pela empresa aos padrões estabelecidos pelas técnicas de auditoria, foi alcançado a partir da explanação do gráfico 4, localizado na subseção 3.1.

A metodologia aplicada ao estudo mostrou-se adequada e suficiente à produção das análises e desenvolvimento da pesquisa.

Este trabalho não tem a intenção, desde sua concepção de invalidar os procedimentos de auditoria externa aplicados na instituição, pois este tipo de auditoria é obrigatório por lei devido ao capital recebido por doações, contribuições e parcerias que são iguais ou superiores a R\$ 600.000,00, porém, cabem algumas recomendações.

A primeira recomendação à Instituição seria analisar a possibilidade de manter um auditor interno, tendo em vista que a auditoria externa não forneceu informações pertinentes sobre segregação de funções, aperfeiçoamento dos controles internos, o que facilitaria o trabalho destes profissionais.

Outra recomendação aos administradores da Durval Paiva é adequar a Contabilidade aos controles internos, assim os gestores tomariam decisões de forma eficiente e eficaz.

Por fim, recomenda-se que CACC abra as portas para os profissionais da Contabilidade com interesse nas Entidades Sem Fins Lucrativos, a fim de criar um banco de dados voltados para o aperfeiçoamento e aprimoramento dos controles internos, visando evitar desperdícios de recursos, maximizar a capacitação dos serviços voluntários e empregatícios da entidade e também maximizar a captação de recursos destinados aos pacientes da Casa Durval Paiva.

A recomendação para trabalhos futuros é que busquem propor uma rotina de implantação de sistema de controle interno a ser aplicada na Durval Paiva, na qual seja definida cada etapa a ser cumprida para os trabalhos executados pelos colaboradores.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1984.

_____. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Auditoria:** conceitos e aplicações. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. BNDES. **O que são organizações do Terceiro Setor?** Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/11semead/resultado/.../827.pdf>> Acesso em: 29 set.2011.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988.** Art. 150. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 15 nov. 2011.

_____. Lei nº 9.608, de 18 de fevereiro de 1998. **Dispõe Sobre o Regulamento do Serviço Voluntário e dá Outras Providências de 1998.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9608.htm> Acesso em: 23 nov. 2011.

_____. 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 de 1999.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm> Acesso em: 23 nov. 2011.

CAMPOS, José Roberto Bassul. **Organizações Não-Governamentais nas Áreas Ambiental, Indígena e Mineral** Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/senado/.../OrganizacoesNaoGovernamentais.pdf>> Acesso em: 29 set.2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de auditoria.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 21 out.2011.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade.** NBC TI 01, Resolução nº 1.329/11 que alterou a Resolução nº 986/03. Norma de Auditoria Interna. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 18 set.2011.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade.** NBC T 16.8, Resolução nº 1.135/08. Norma de Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 07 out.2011.

_____. **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Manual_procedimentos2008.pdf> Acesso em: 18 set. 2011.

COSTA, André Lucirton; DAVOLI, Gustavo. **Congreso Internacional del Clad sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública:** Sistema de controle por certificação de organizações do Terceiro Setor.7. FEARP-USP, 8-11 de Outubro de 2002, Lisboa. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0044204.pdf>>. Acessado em: 13 set.2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil:** teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DOMENEGHETTI, Ana Maria Martins de Souza. **Voluntariado:** Gestão do trabalho voluntário em organizações sem fins lucrativos. São Paulo: Editora Esfera, 2001.

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

GIL, A.L. **Sistema de informação Contábil/ financeira.** São Paulo: Atlas, 1992.

HERNANDEZ PEREZ JÚNIOR, José. **Auditoria das demonstrações contábeis:** normas e procedimentos. 3.ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

JUND, Sérgio. **Auditoria:** conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 950 questões. 9. ed. 4. reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KANITZ, Stephen. Terceiro Setor. In: COSTA, André Lucirton; DAVOLI, Gustavo. **Congreso Internacional del Clad sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública:** Sistema de controle por certificação de organizações do Terceiro Setor.7. FEARP-USP, 8-11 de Outubro de 2002, Lisboa. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0044204.pdf>>. Acessado em: 13 set.2011.

MARQUES, Daniel Siqueira Pitta. et. al. A questão da avaliação da legitimidade de Ong's: Conceito de OnG. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 67-84, abr./jun. 2005. Disponível em <<http://www.revistasusp.sibi.usp.br/pdf/rege/v12n2/v12n2a5.pdf>> Acesso em: 29 set. 2011.

OLAK, Paulo Arnaldo. Nascimento, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos:** Terceiro Setor. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ROMERO, Jade. Terceiro Setor: Tão grande e tão pouco conhecido. **Fatos novos, novas idéias**, 09 de julho de 2010. Disponível em: <<http://fatosnovosnovasideias.wordpress.com/terceiro-setor/>>. Acessado em: 13 set.2011.