

Auditoria externa em organizações do terceiro setor: um estudo da percepção dos profissionais e estudantes de contabilidade

Tânia Cristina Azevedo

Resumo

O objetivo deste estudo consistiu em investigar e confrontar a percepção dos profissionais e estudantes de contabilidade a respeito das contribuições que a Auditoria Externa imprime na confiabilidade e transparência das Demonstrações Contábeis das Organizações do Terceiro Setor. Com o propósito de atingir esse objetivo, aplicou-se um questionário numa amostra aleatória de 62 participantes do programa Direção do Orçamento na Aplicação de Recursos, evento voltado para aprimorar as prestações de contas de entidades do terceiro setor. Utilizou-se a estatística descritiva, para analisar cada grupo e determinar a percepção sobre o impacto da auditoria externa em organizações do terceiro setor. Os resultados indicam que os estudantes e profissionais da área contábil têm percepções semelhantes a respeito das contribuições que a Auditoria Externa imprime na confiabilidade e transparência das demonstrações dessas entidades. Eles são unânimes quanto a contribuição da Auditoria Externa para aumentar a credibilidade das demonstrações contábeis e notas explicativas, assegurando maior transparência e qualidade das informações divulgadas por estas entidades. Eles perceberam também outro impacto positivo que seria o aumento da arrecadação de fundos através de doações voluntárias (75%) e repasses governamentais (67%).

Palavras-Chave: Terceiro Setor. Auditoria Externa. Prestações de Contas.

Abstract

The aim of this study was to investigate and compare the perceptions of accounting professionals and students about the contributions that the External Audit prints on reliability and transparency of financial statements of Third Sector Organizations. In order to achieve this goal, we applied a questionnaire in a random sample of 62 participants in the program in the direction of the Budget Implementation Resources, event aimed to enhance the rendering of accounts of third sector entities. We used descriptive statistics to analyze each group and determine their perception of the impact of external audit in third sector organizations. The results indicate that students and accounting professionals have similar perceptions about the contributions that the External Audit prints on reliability and transparency of financial statements of these entities. They are unanimous about the contribution of external audit to enhance the credibility of financial statements and footnotes, ensuring greater transparency and quality of information disclosed by these entities. They also noticed another positive impact would be to increase fundraising through voluntary donations (75%) and government transfers (67%).

Keywords: Third Sector. External Audit. Accountability.

Resume

El objetivo de este estudio fue investigar y comparar las percepciones de los profesionales y estudiantes de contabilidad sobre los aportes que la auditoría externa imprime la fiabilidad y la transparencia de los estados financieros de las organizaciones del Tercer Sector. Para lograr este objetivo, se aplicó un cuestionario a una muestra aleatoria de 62 programas participantes director de Presupuesto de recursos de aplicaciones, un evento destinado a

mejorar la rendición de cuentas de las entidades del tercer sector. Se utilizó estadística descriptiva para analizar cada grupo y determinar la percepción del impacto de la auditoría externa en las organizaciones del tercer sector. Los resultados indican que los estudiantes y profesionales de la contabilidad tienen percepciones similares de los aportes que la auditoría externa imprime la fiabilidad y la transparencia de los estados financieros de estas entidades. Son unánimes acerca de la contribución de los auditores externos para mejorar la credibilidad de los estados financieros y notas al pie, lo que garantiza una mayor transparencia y calidad de la información proporcionada por estas entidades. También se dieron cuenta de otro impacto positivo sería aumentar la recaudación de fondos a través de donaciones voluntarias (75%) y las transferencias del gobierno (67%) transferencias del gobierno (67%).

Palabras clave: Tercer Sector. Auditoría Externa. Rendición de Cuentas

1 Introdução

Formado por organizações privadas, sem fins lucrativos, o Terceiro Setor (também conhecido como organizações não governamentais, sociedade civil, sem fins lucrativos, filantrópicas, sociais, solidárias, independentes, caridosas, de base e associativas), representa um conjunto de iniciativas provenientes da sociedade, voltadas para a produção de bens públicos, como, por exemplo, a conscientização para os direitos da cidadania, a prevenção de doenças transmissíveis, a organização de ligas esportivas etc. (FALCONER, 1999).

De acordo com estimativas do IBGE (2009), existem aproximadamente 498.220 mil entidades sem fins lucrativos no Brasil, que representam 10,3% do total das empresas e outras organizações registradas no Cadastro Central de Empresas - CEMPRE.

A credibilidade é fundamental para a sustentabilidade das organizações do Terceiro Setor, que operam na sua grande maioria com recursos provenientes de doações feitas pela iniciativa privada e de recursos públicos advindos do governo. Nesse contexto, para compor seus fundos, estas entidades dependem de doações provenientes de interações com o Estado, organismos oficiais, organismos privados internacionais, fundações nacionais e internacionais, empresas nacionais e internacionais dos diversos segmentos da economia, bem como doações que podem abranger recursos monetários ou outros tipos de recursos obtidos por essas instituições (BETTIOL JUNIOR; VARELA 2006).

Esses recursos financeiros chegam às instituições do Terceiro Setor, principalmente, sob a forma de contribuições, doações, subvenções. O montante arrecadado deve ser integralmente utilizado na cobertura de suas despesas e na execução de suas atividades operacionais.

No entanto, nos últimos anos, ocorreram diversos escândalos envolvendo desvio de verba para Organizações do Terceiro Setor. Esse fato denigre a imagem dessas entidades e dificultam os repasses de recursos públicos advindos do governo e doações feitas por empresas privadas. Com isso, surge a necessidade de uma regulamentação mais estrita não só com relação à questão financeira, mas também em relação à gestão, a qualidade do serviço prestado e uma legislação fiscal mais adequada.

O Estado brasileiro não possui um controle permanente destas destinações sociais. Diante do volume expressivo desses recursos, surge a necessidade de um monitoramento mais efetivo nestas entidades. No entanto, em uma pesquisa realizada pela KPMG, empresa internacional de auditoria, Boscolo (2007) identificou que quase 90% das entidades do terceiro setor não tem sequer registros contábeis básicos, o que dificulta a qualidade da informação para a validação dos valores apresentados nas demonstrações contábeis.

Corroborando com esta perspectiva, Albuquerque e Cavalcante (2007) ao investigar o nível de evidência das informações contábeis geradas pelas Organizações da Sociedade

Civil de Interesse Público (OSCIP) do Estado da Paraíba, identificaram que apenas 8,8% das organizações investigadas apresentam nível satisfatório de evidenciação dos relatórios contábeis obrigatórios.

Recentemente, a contabilidade nas entidades do terceiro setor passou por algumas modificações e incrementos, principalmente no que tange a gestão e controle de seus recursos. A mesma passou a ter maior relevância com a vigência da Lei 12.101/09, que traz significativo avanço para a certificação das entidades filantrópicas. Esta lei estabelece não só critérios mais claros e objetivos sob a ótica da prestação do serviço beneficente, como também exige a apresentação de um conjunto de demonstrações contábeis e acessórias para a renovação e manutenção do certificado.

De acordo com Bettiol Junior e Varela (2006), um dos principais desafios da entidade do Terceiro Setor, se refere à falta de transparência caracterizada pela resistência em abrir-se à avaliação externa. Neste contexto, a exigibilidade da auditoria independente para todas as entidades do Terceiro Setor auxiliaria no processo de aperfeiçoamento dos controles internos dessas organizações, contribuindo para o correto procedimento contábil e obediência os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. Isso porque a auditoria externa segundo Franco e Marra (2001, p. 28), compreende o exame de documentos, de livros e registros contábeis, execução de inspeções e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Para Iudicibus (2007, p.08) pouca importância terá uma informação contábil se a utilidade a que se destina é nula. Tendo em vista, a necessidade de transparência nas organizações do Terceiro Setor e o cumprimento da responsabilidade dessas entidades em prestar contas da utilização dos recursos arrecadados perante seus stakeholders, questiona-se: qual a percepção dos profissionais e estudantes de contabilidade quanto às contribuições que a Auditoria Externa pode trazer para a confiabilidade e transparência das Demonstrações Contábeis de Organizações do Terceiro Setor? Para responder essa questão desenvolveu-se uma pesquisa que procurou investigar a percepção dos profissionais e estudantes de contabilidade a respeito das contribuições que a Auditoria Externa traz para tornar as Demonstrações Contábeis das organizações do Terceiro Setor com mais confiabilidade e transparência.

O presente estudo é de grande relevância para a comunidade acadêmica, pois, permitirá aos alunos, professores e pesquisadores discutirem sobre o Terceiro Setor no que se refere a evidenciação de informações voltadas para todos os stakeholders, inclusive os usuários externos. Tendo em vista que, de acordo com Olak, Slomski e Alves (2007) essa temática não é muito explorada, ou seja, grande parte da produção científica, sobre Terceiro Setor, está voltada para atender as necessidades dos usuários internos, e destacam a Contabilidade Gerencial e Controladoria. Assim, esta pesquisa se propõe a preencher uma lacuna existente na literatura no que concerne a informação fornecida pelas organizações do terceiro setor a agentes exógenos, como por exemplo, o Ministério Público.

Este artigo está dividido em cinco seções, além desta introdução que apresenta a contextualização do problema, o objetivo e relevância da pesquisa, tem-se: a segunda seção na qual faz-se uma revisão da literatura sobre o tema, a terceira seção descreve a metodologia utilizada na pesquisa empírica, em seguida a quarta apresenta à análise dos dados e por fim a quinta seção traça as considerações finais sobre a pesquisa.

2 Plataforma Teórica

2.1 Organizações do Terceiro Setor

Para que melhor se entenda o significado do Terceiro Setor, faz-se necessário explicar e exemplificar o Primeiro e o Segundo Setor. Compõem o primeiro setor, o Estado, constituído por entes políticos, a exemplo de Prefeituras Municipais, Governos dos Estados e Presidência da República. Já o Segundo Setor, é composto pelo Mercado, constituído por entidades privadas, a exemplo das empresas.

De acordo com Fernandes (2002), o Terceiro Setor se assemelha tanto com o Primeiro Setor, representado pelo Estado, como com o Segundo, que é constituído pela Iniciativa Privada. Como o primeiro, visa o espaço público como cenário de atuação, todavia, não pode ser confundido com o Estado, pois se origina da própria sociedade. Por outro lado, não se confunde com a iniciativa privada, pois tem como escopo o bem público.

Segundo Fonseca (2000) apud Azevedo et al (2008, p. 2) “Organizações do Terceiro Setor são aqueles agentes não econômicos e não estatais que procuram atuar, coletiva e formalmente, para o bem-estar de uma comunidade ou sociedade (...)”. Para tanto, com intuito de desenvolverem suas atividades em áreas como assistência social, saúde, educação, dentre outras, de maneira eficaz, estas entidades buscam o auxílio dos demais setores da sociedade, a exemplo do mercado e do poder público.

Corroborando com esta perspectiva, Araujo (2005) conceitua terceiro setor como um conjunto de organizações sem fins lucrativos que tem como papel principal a participação voluntária, fora do domínio governamental, dando suporte às práticas de caridade, filantropia e mecenato, preocupadas com a certeza do direito de cidadania da sociedade.

De acordo com Olak e Nascimento (2006, p. 6) são características fundamentais e específicas das entidades do Terceiro Setor:

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

Sob o aspecto legal, o Código Civil brasileiro apresenta duas formas tradicionais de organizações civis sem fins lucrativos são elas as fundações e associações civis. Posteriormente, a legislação ordinária veio enriquecer o ordenamento original, acrescentando outras figuras jurídicas de organizações sem fins lucrativos. Assim, dentre as várias espécies associativas previstas no ordenamento legal brasileiro, as entidades ou organizações não lucrativas podem constituir-se sob a forma de fundações públicas ou privadas, associações ou sociedades civis, cooperativas e cooperativas sociais (SAID, SANCHES e NAIGEBORIN, 2001).

Com isto, compreende-se que o Terceiro Setor, é formado por organizações as quais tem caráter privado, associativo e voluntarista, atuando de forma autônoma e independente perante a sociedade civil, para a geração de bens de consumo coletivo, sem que haja qualquer tipo de apropriação particular de resultados gerados pelas atividades.

As organizações participantes do Terceiro Setor têm como principal característica a não distribuição de lucros. Essas entidades dependem de contribuições, doações e subvenções para compor seus fundos. O montante arrecadado é integralmente utilizado na cobertura de suas despesas e na execução das atividades operacionais.

2.2 A Auditoria Contábil

A auditoria pode ser definida como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma

entidade. Tem como principal objetivo, o exame das demonstrações financeiras, expressando opinião sobre a propriedade das mesmas assegurando que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. (CREPALDI, 2009, p. 3)

Quanto à forma de intervenção, ela é classificada em interna e externa. Segundo Crepaldi (2009, p. 25) a auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade. Já a auditoria externa, de acordo com Almeida (2003), tem como principal objetivo emitir parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 28), a auditoria externa compreende o exame de documentos, de livros e registros contábeis, execução de inspeções e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

De acordo com Müller, Magalhães e Lunkes (2001), a auditoria externa, objetiva também, reprimir erros e fraudes, analisa e testa os sistemas de controle interno e contábil, buscando uma razoável fidedignidade das demonstrações financeiras. Para Crepaldi (2009, p. 32) sua execução deve ser realizada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa e sua intervenção é ajustada em contrato de serviços. A Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 11 determina ainda, que a auditoria independente seja de exclusiva responsabilidade do contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade.

No entanto, conforme Araújo (2004, p. 41), a auditoria não deve ser rotulada apenas como uma fiscalização operacional. Na maioria das vezes ela propõe o controle que visa avaliar a economia, a eficiência e a eficácia. Corroborando com esta visão, Attie (2009) afirma que a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado, objetivando expressar uma opinião sobre determinado dado.

2.3 A Auditoria Externa no Contexto das Organizações do Terceiro Setor

Um dos maiores desafios das entidades pertencentes ao terceiro setor diz respeito à sustentabilidade, principalmente financeira, tendo em vista, que é crescente o número de organizações que competem para obter recursos cada vez mais escassos (SALAMON, 1997, p. 106).

Por desempenharem função de caráter público, as organizações do terceiro setor devem ser transparentes no que diz respeito aos projetos, na aplicação dos recursos e resultados obtidos. Dessa forma, a auditoria externa poderia contribuir para trazer maior confiabilidade, através da validação dos números e valores apresentados nas Demonstrações Contábeis e nas demais informações prestadas. Segundo Hendriksen e Breda (1999, p. 99) a confiabilidade da informação diz respeito à ausência de erros e/ou vieses, representando fielmente os eventos que visa representar. Dentre as principais funções características da confiabilidade estão a fidelidade de representação, a verificabilidade e neutralidade.

A auditoria independente não é obrigatória para todas as entidades do terceiro setor. No entanto, segundo a lei 9.790/99 a mesma poderá ser exigida, nos contratos de parceria entre as Organizações da Sociedade Civil e o Estado, quando da prestação de contas se estiver determinado e previsto em regulamento.

O decreto 3.100/99 é mais claro e objetivo ao estabelecer em seu artigo 19 a obrigatoriedade da auditoria independente, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, quando o montante do recurso do Termo de Parceria, for maior ou igual a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais). O parágrafo segundo e terceiro estabelecem ainda, que a auditoria independente deverá ser realizada por pessoa física ou jurídica habilitada pelos Conselhos Regionais de Contabilidade e que os dispêndios decorrentes dos serviços de auditoria independente deverão ser incluídos no orçamento do projeto como item de despesa.

Nesse mesmo sentido, a Resolução CNAS nº 156/03, aplicada apenas as entidades que estão subordinadas ao Cadastro Nacional de Assistência Social do Ministério do Desenvolvimento Social, estabelece que será obrigatória a auditoria externa quando a entidade apresentar Receita Bruta anual superior a R\$ 3.565.000,00 (três milhões quinhentos e sessenta e cinco mil reais).

A contratação do auditor independente, nas entidades do terceiro setor, será para conciliar os recebimentos do contrato de parceria com as saídas de recursos, que devem ser comprovadas com a documentação suporte, confirmando que toda a verba foi direcionada para o objeto do contrato. Diante do exposto, verifica-se que a auditoria independente nas entidades do terceiro setor restringe-se aos contratos de parceria e é caracterizada como um processo de prestação de contas do objeto contratado.

3 Metodologia

O objetivo que orientou essa pesquisa foi investigar e confrontar a percepção dos profissionais e estudantes de contabilidade a respeito das contribuições que a Auditoria Externa imprime na confiabilidade e transparência das Demonstrações Contábeis das Organizações do Terceiro Setor. Com o propósito de atingir o objetivo circunscrito nesta investigação, optou-se em desenvolver uma pesquisa descritiva. Na opinião de Barros e Lehfeld (2000), neste tipo de pesquisa não há a interferência do pesquisador, isto é, ele descreve o objeto de pesquisa, buscando descobrir a frequência com que um objeto ocorre, sua natureza e característica.

Para a obtenção dos dados, aplicou-se um questionário a uma amostra aleatória de 62 participantes do lançamento do programa Direção de Orçamento na Aplicação de Recursos (DOAR) em maio de 2012, no estado da Bahia.

Esse evento foi escolhido para aplicação do questionário por reunir contadores e estudantes de contabilidade, já que é uma iniciativa da classe contábil, juntamente com procuradores e promotores de justiça de fundações e entidades de interesse social. O referido programa tem a missão de formar multiplicadores para a elaboração da prestação de contas de entidades do terceiro setor, além de fomentar discussões sobre o controle social, ressaltando a necessidade de atuação incisiva da contabilidade e auditoria nas organizações do terceiro setor com vistas a tornar tais entidades cada vez mais transparentes, melhorando assim a relação entre estas e o Estado, especialmente o Ministério Público.

A Tabela 1 a seguir, apresenta a qualificação da amostra dos participantes do DOAR selecionados:

Grupo	N	(%)
Profissionais de Contabilidade	20	32,3
Estudantes de Contabilidade	42	67,7
Total da Amostra	62	100%

Quadro 1 – Qualificação da amostra

Fonte: dados da pesquisa

No questionário foi utilizada a escala *likert*, com classificação de 1 a 7. Nesta dimensão, pode-se imaginar uma escala contínua que apresenta em cada um dos pólos uma das duas categorias, discordo totalmente e concordo totalmente. Para facilitar a compreensão e análise dos resultados, na investigação do conhecimento dos respondentes sobre os aspectos acima relacionados, as respostas obtidas em dimensão escalar foram ordenadas e agrupadas em três grupos: 1 a 3 – Discordo; 4 – Neutro; e 5 a 7 – Concordo.

Os resultados foram apurados e divididos entre as variáveis: credibilidade das demonstrações contábeis, erros e fraudes materiais, qualidade das demonstrações contábeis, confiabilidade das demonstrações contábeis, doações voluntárias e repasses do governo, e aperfeiçoamento dos controles internos de acordo com as respostas de cada grupo, e apresentados em tabelas e gráfico.

O principal procedimento estatístico utilizado foi a estatística descritiva a partir do software estatístico SPSS Versão 17.0, para analisar cada grupo e determinar a percepção sobre o impacto da auditoria externa em organizações do terceiro setor.

4 Análise e Interpretação dos Resultados

4.1 Credibilidade das Demonstrações Contábeis

A primeira análise buscou identificar a percepção dos alunos e dos profissionais de contabilidade quanto a influência da Auditoria Externa na credibilidade das demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor. Conforme a tabela 1, 100% dos profissionais de contabilidade e dos estudantes de contabilidade concordaram com a assertiva, ou seja, para estes respondentes a Auditoria Externa aumentaria a credibilidade das demonstrações contábeis e notas explicativas, assegurando maior transparência das informações divulgadas.

Tabela 1. Credibilidade das Demonstrações Contábeis

Formação	Concordo	NS	Discordo
Profissionais	100%	0%	0%
Estudantes	100%	0%	0%

Fonte: Dados da Pesquisa

4.2 Erros e Fraudes Materiais

Em um segundo momento buscou-se analisar a percepção dos alunos e dos profissionais de contabilidade quanto a influência da Auditoria Externa nos erros e fraudes materiais das demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor. Conforme a tabela 2, 50% dos profissionais de contabilidade concordam com a assertiva de que a presença da auditoria externa nas entidades do terceiro setor isentaria as demonstrações contábeis destas organizações de fraudes e erros materiais. 40% dos estudantes de contabilidade concordaram com a assertiva. 40% dos profissionais de contabilidade e 31% dos estudantes discordaram da assertiva. Os que não souberam responder representaram 10% e 29% dos profissionais de contabilidade e dos estudantes respectivamente.

Tabela 2. Erros e Fraudes Materiais

Formação	Concordo	NS	Discordo
Profissionais	50%	10%	40%
Estudantes	40%	29%	31%

Fonte: Dados da Pesquisa

4.3 Qualidade das Demonstrações Contábeis

Na terceira análise buscou-se verificar a percepção dos alunos e dos profissionais de contabilidade quanto a influência da Auditoria Externa na qualidade das demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor. Conforme a tabela 3, 100% dos profissionais de contabilidade concordam com a assertiva de que a presença da auditoria externa nas entidades do terceiro setor melhoraria a qualidade das demonstrações contábeis destas organizações. 98 % dos estudantes de contabilidade concordaram com a assertiva, e apenas 2% destes não souberam responder à assertiva.

Tabela 3. Qualidade das Demonstrações Contábeis

Formação	Concordo	NS	Discordo
Profissionais	100%	0%	0%
Estudantes	98%	2%	0%

Fonte: Dados da Pesquisa

4.4 Confiabilidade das Demonstrações Contábeis

Na quarta análise buscou-se verificar a percepção dos alunos e dos profissionais de contabilidade quanto a influência da Auditoria Externa na confiabilidade das demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor. Conforme a tabela 4, 95% dos profissionais de contabilidade concordam com a assertiva de que a presença da auditoria externa nas entidades do terceiro setor imprimiria maior confiabilidade às demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor. 95% dos estudantes de contabilidade concordaram com a assertiva. 2% dos estudantes discordaram da assertiva. Os que não souberam responder representaram 5% e 2% dos profissionais de contabilidade e dos estudantes respectivamente.

Tabela4. Confiabilidade das Demonstrações Contábeis

Formação	Concordo	NS	Discordo
Profissionais	95%	5%	0%
Estudantes	96%	2%	2%

Fonte: Dados da Pesquisa

4.5 Doações voluntárias e repasses do governo

Através da quinta análise buscou-se verificar a percepção dos alunos e dos profissionais de contabilidade quanto a influência da Auditoria Externa nas doações voluntárias e repasses do governo às entidades do terceiro setor. Conforme a tabela 5, 75% dos profissionais de contabilidade concordam com a assertiva de que a presença da auditoria externa nas entidades do terceiro setor aumentaria a arrecadação de fundos através de doações voluntárias e repasses governamentais. 67 % dos estudantes de contabilidade concordaram com a assertiva. 15% dos profissionais de contabilidade e 21% dos estudantes discordaram da assertiva. Os que não souberam responder representaram 10% e 12% dos profissionais de contabilidade e dos estudantes respectivamente.

Tabela 5. Doações voluntárias e repasses do governo

Formação	Concordo	NS	Discordo
Profissionais	75%	10%	15%
Estudantes	67%	12%	21%

Fonte: Dados da Pesquisa

4.6 Aperfeiçoamento dos Controles internos

Através da sexta análise buscou-se verificar a percepção dos alunos e dos profissionais de contabilidade quanto a influência da Auditoria Externa no sistema de controles internos das entidades do terceiro setor. Conforme a tabela 6, 100% dos profissionais de contabilidade concordam com a assertiva de que a presença da auditoria externa nas entidades do terceiro setor contribuiria para o aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos destas entidades. 93 % dos estudantes de contabilidade concordaram com a assertiva. 2% dos estudantes discordaram da assertiva. Os que não souberam responder representaram 2% dos estudantes de contabilidade.

Tabela 6. Doações voluntárias e repasses do governo

Formação	Concordo	NS	Discordo
Profissionais	100%	0%	0%
Estudantes	93%	5%	2%

Fonte: Dados da Pesquisa

4.7 Análise Geral dos Resultados

Os resultados obtidos para a amostra analisada permitiu perceber que estudantes e profissionais da área contábil têm percepções semelhantes a respeito das contribuições que a Auditoria Externa imprime na confiabilidade e transparência das Demonstrações Contábeis das Organizações do Terceiro Setor.

Os participantes se mostram unânimes quanto a contribuição da Auditoria Externa para aumentar a credibilidade das demonstrações contábeis e notas explicativas, assegurando maior transparência das informações divulgadas por entidades do terceiro setor, no que se refere ao fato da presença da auditoria externa nas entidades do terceiro setor melhorar a qualidade das demonstrações contábeis também é um ponto de total convergência das respostas dos profissionais de contabilidade, 98% dos estudantes também se mostraram favoráveis a assertiva.

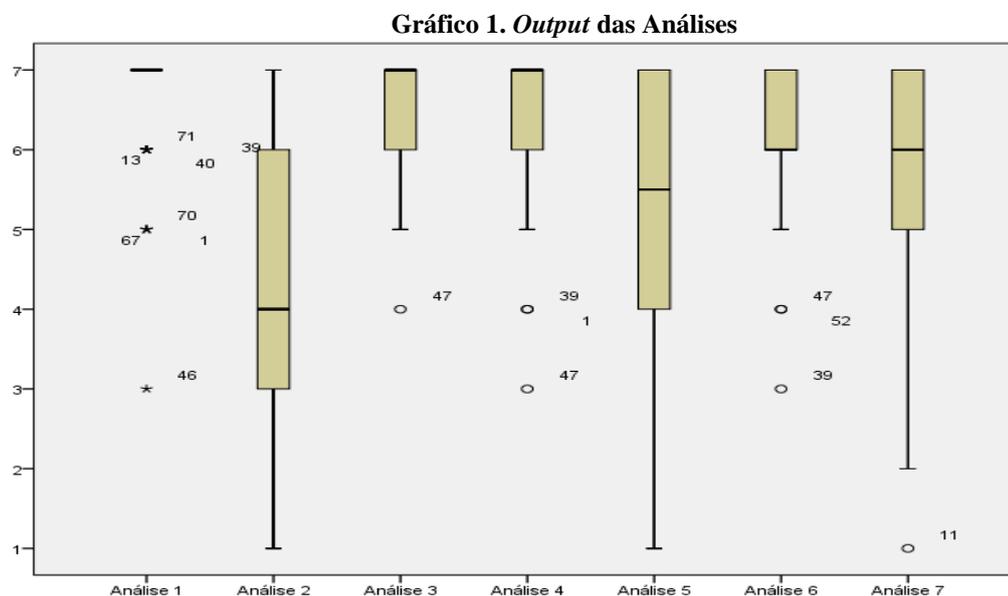
A quase unanimidade permanece entre os grupos quando foram questionados sobre a relação entre a auditoria externa e uma maior confiabilidade às demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor e também sobre a contribuição da auditoria externa nas entidades do terceiro setor para o aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos. Os profissionais e estudantes de contabilidade percebem com menor intensidade que nos itens anteriores a contribuição da auditoria externa nas entidades do terceiro setor aumentaria a arrecadação de fundos através de doações voluntárias e repasses governamentais, ficando na casa dos 75% e 67% respectivamente.

Esses resultados mostram que a percepção dos profissionais e estudantes estão alinhadas com a visão de Crepaldi (2009, p.3) de que a auditoria tem a função de examinar as demonstrações financeiras, expressando opinião sobre a propriedade das mesmas assegurando que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. Além disso, Müller, Magalhães e Lunkes (2001), destaca que a auditoria externa, objetiva também, reprimir erros e fraudes, analisar e testar os sistemas de controle interno e contábil, conforme apontado pelo resultado desta pesquisa.

Com relação à atuação a auditoria independente e a menor incidência ou isenção de fraudes e grandes erros materiais, apenas metade dos respondentes em média concordaram. Esse resultado pode ser explicado pelo fato de que não é função da auditoria a detecção de fraudes, no decorrer do seu trabalho de avaliação de controle e emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis, pode ser que seja identificado algum tipo de erro ou fraude

propriamente dita, mas essa não se constitui em uma missão essencial da auditoria. Essa explicação acerca desse resultado pode ser sustentada por Araújo (2004, p. 41), que afirma que a auditoria não deve ser rotulada apenas como uma fiscalização operacional.

Através do gráfico 1, Boxplot apresentado a seguir, pode-se contatar a dispersão das respostas em cada uma das análises feitas anteriormente. A análise 1, sobre a Credibilidade das Demonstrações Contábeis, não apresenta dispersão, as respostas foram completamente concentradas no nível 7 da escala. Nas análises 3, 4 e 6 que trataram sobre Qualidade e Confiabilidade das Demonstrações Contábeis e Aperfeiçoamento dos Controles Internos registrou-se uma dispersão considerável entre os dados, com respostas variando entre os pontos 5 e 7 da escala *likert*. No que se refere às análises sobre Erros e Fraudes Materiais, Doações voluntárias e repasses do governo, respectivamente as análises 2 e 5, observa-se uma forte dispersão entre os dados, sendo que os mesmos variam de um extremo a outro da escala. Este tipo de comportamento entre os dados indica um erro associado maior que as análises anteriores. Em todas as perguntas e análises feitas percebe-se a presença de valores *outliers*, que prejudicam a consistência das análises, mas não a inviabilizam.



Fonte: Dados da pesquisa

5 Considerações Finais

Este estudo teve como objetivo investigar e confrontar a percepção dos profissionais e estudantes de contabilidade a respeito das contribuições que a Auditoria Externa imprime na confiabilidade e transparência das Demonstrações Contábeis nas Organizações do Terceiro Setor. Para tanto realizou-se uma pesquisa descritiva.

Os resultados fruto da investigação indicam que para a amostra analisada de estudantes e profissionais de contabilidade, apresentam percepções semelhantes a respeito das contribuições que a Auditoria Externa imprime na confiabilidade e transparência das Demonstrações Contábeis das Organizações do Terceiro Setor.

Os participantes percebem que a auditoria externa contribui para a confiabilidade e transparência das demonstrações contábeis das Organizações do Terceiro Setor, assegurando maior transparência e qualidade das informações divulgadas por entidades do terceiro setor, O aperfeiçoamento dos controles internos também é percebido pelos contadores e futuros contadores como passível de contribuições da auditoria externa. Este resultado pode ser corroborado com as visões de Müller, Magalhães e Lunkes (2001) e Crepaldi (2009, p.3).

Com relação a ideia de que a contribuição da auditoria externa nas entidades do terceiro setor também se estende ao aumento da arrecadação de fundos através de doações voluntárias e repasses governamentais, é percebida pelos participante com menor intensidade. O item percebido com menor intensidade referiu-se a atuação a auditoria independente e a menor incidência ou isenção de fraudes e grandes erros materiais e pode ser corroborada com a concepção Araújo (2004, p. 41).

Assim, esta pesquisa contribuiu para fomentar as discussões sobre o Terceiro Setor e as informações fornecidas aos usuários externos, além da forma como a auditoria externa pode conferir maior transparência e confiabilidade nas informações para os usuários externos na perspectiva de contadores e futuros contadores. Porém, esta pesquisa limitou-se a uma restrita amostra, o que pode ser melhorado em estudos futuros, assim como ser trabalhado com amostras distintas.

Referências

ALBUQUERQUE, Lúcia Silva; CALVACANTE, Paulo Roberto Nóbrega. **O nível de evidenciação das informações contábeis geradas pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) da Paraíba.** XXXI EnANPAD. Rio de Janeiro, 2007.

ALMEIDA, Marcelo Calvacanti. **Auditoria: um curso moderno e completo.** 6ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional.** 2ª Edição. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organização do Terceiro Setor.** São Paulo: Atlas, 2005.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

AZEVEDO, Tânia Cristina et al. **Recursos públicos recebidos por organizações do Terceiro Setor no município de Feira de Santana: um estudo das prestações de contas aos agentes governamentais.** Anais do 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2008.

BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos da metodologia científica.** São Paulo: Pearson, 2000.

BETTIOL JÚNIOR, Alcides; VARELA, Patrícia Siqueira. **Demonstrações contábeis para instituições do terceiro setor: um estudo do Statement of Financial Accounting Standards Nº. 117 (FAS 117).** 6º Congresso USP – Contabilidade e Controladoria. São Paulo, 2006.

BRASIL. Decreto n. 3.100, de 30 de Junho de 1999. Regulamenta a Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3100.htm>. Acesso em: 27 out. 2008.

BRASIL. Lei n. 9.790, de 23 de Março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de

Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm>. Acesso em: 6 ago. 2008.

BRUNI, Adriano Leal. **SPSS aplicado à pesquisa acadêmica**. 1ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

BOSCOLO, Marcos. **KPMG Auditoria no Terceiro Setor: Percepções e Resultados da Pesquisa**. São Paulo, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 5ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

FALCONER, A. P. **A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. São Paulo, 1999. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FERNANDES, Rubem César. **Privado, porém público: o terceiro setor na América do Sul**. Rio de Janeiro: CIVICUS, 2002.

FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

HENDRIKSEN, E.S.; BRENDA, M.F.V. **Teoria da Contabilidade**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/cadastroempresa/2009/cempre2009.pdf>>. Acesso em: 3 de setembro de 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5ª Edição. São Paulo, Atlas, 1997.

MÜLLER, Aderbal Nicolas; MAGALHÃES, Antônio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina. **Auditoria das Organizações**. 1ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLAK, Paulo Arnaldo; SLOMSKI, Valmor; ALVES, Cássia Alves Olak. **As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do Terceiro Setor**. I Congresso ANPCONT. Gramado, 2007.

SAID, J. ; SANCHES, C. e NAIGEBORIN, V. **Empreendimentos Sociais Sustentáveis: como elaborar planos de negócios para organizações sociais**. Ashoka Empreendedores Sociais e Mckinsey & Company. 3ª Edição, São Paulo: Petrópoles, 2001.