

# PERCEPÇÃO DOS GESTORES SOBRE A AUDITORIA NAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Pedro Victor de Oliveira Lucindo<sup>1</sup>

Maria Aparecida do Nascimento Cavalcanti Marques<sup>2</sup>

Roberto Silva da Penha<sup>3</sup>

**RESUMO:** O terceiro setor vem ganhando destaque no cenário econômico devido a sua área de atuação abranger a prestação de serviços para a sociedade. Estas organizações possuem obrigações legais de prestarem contas, no aspecto contábil. Nesse contexto, esta pesquisa tem como objetivo verificar o nível de percepção dos gestores sobre a auditoria nas organizações do terceiro setor, no Rio Grande do Norte. Essa pesquisa é caracterizada como descritiva, com as informações para análise obtidas por meio um questionário com repostas de 22 gestores pertencentes a organizações do terceiro setor. Os resultados da pesquisa sugerem que os gestores têm conhecimento sobre os benefícios que a auditoria fornece às entidades que a adotam, depositando confiança e credibilidade na atuação do auditor externo no terceiro setor, mas no que se refere a obrigatoriedade da emissão do parecer de auditoria mostram pouco conhecimento sobre o tema. Sugere-se que os gestores que não utilizam a prática da auditoria externa, considerem a possibilidade de utilização, visto que os respondentes desta pesquisa apresentaram vantagens significativas.

**Palavras-chave:** Terceiro setor. Auditoria. Gestores.

**ABSTRACT:** The third sector has been gaining prominence in the economic scenario due to its area of operation encompassing the provision of services to society. These organizations have legal accountabilities, in accounting terms. In this context, this research has as objective to verify the level of perception of the managers about the audit in the organizations of the third sector, in Rio Grande do Norte. This research is characterized as descriptive, with the information for analysis obtained through a questionnaire with answers from 22 managers belonging to third sector organizations. The results of the research suggest that managers have knowledge about the benefits that the audit provides to the entities that adopt it, depositing trust and credibility in the performance of the external auditor in the third sector, but with regard to the obligation of issuing the audit opinion show little knowledge about the topic. It is suggested that managers who do not use the practice of external audit consider the possibility of use, since the respondents of this research presented significant advantages.

**Keywords:** Third sector. Audit. Managers.

## 1 INTRODUÇÃO

---

<sup>1</sup> Graduado em ciências contábeis – UFRN.

<sup>2</sup> Mestre pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – UnB/UFPB/UFRN. Docente do curso de ciências contábeis da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro – UFRRJ.

<sup>3</sup> Professor Assistente dedicação exclusiva da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, doutorando em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Uberlândia - UFU e Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília - UnB. Estudioso em normas internacionais de contabilidade, contabilidade societária e análise das demonstrações contábeis.

As instituições sem fins lucrativos no Brasil desempenham papéis fundamentais dentro da sociedade e tornam-se cada vez mais importantes, devido o estado não conseguir atender com todas as suas obrigações, deixando assim na mão dessas novas entidades a missão de atender essa demanda de serviços.

Essas entidades, que vêm ganhando destaque no cenário mundial, conforme Gonçalves (2011), em virtude da área de atuação abranger a prestação de serviços essenciais para a sociedade, passando a ter uma maior relevância a partir do momento em que o setor público e privado reconheceram a incapacidade do Estado em atender os serviços e necessidades essenciais.

No que se trata da manutenção e fonte de renda dessas entidades, segundo Olak e Nascimento (2010, p. 27) as principais fontes de recursos das entidades sem fins lucrativos são as contribuições, doações, subvenções, receitas de aplicações financeiras, receitas de capital, receita de venda de produtos, mercadorias e serviços.

Pelo fato das doações e contribuições também partirem do setor privado, os doadores se tornam cada vez mais exigentes, quanto aos critérios para escolha da organização que receberá suas doações, verificando sua eficiência, eficácia, aplicação dos recursos recebidos e a sua transparência no que se trata da qualidade e transparência das informações emitidas pela contabilidade das mesmas.

Segundo o ministério da justiça (2012), todas essas sociedades tem a obrigação de apresentar até o dia 30 de abril de cada ano, a prestação de contas do período anterior, através do Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública do Ministério da Justiça, sob pena de não retirada da certidão de regularidade, ficando assim proibida de receber novos recursos do Estado.

Para a efetiva prestação de contas, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2012), exige a apresentação de várias demonstrações contábeis e relatórios das entidades do terceiro setor, entre elas a exigibilidade do parecer de auditoria, no qual é notória a importância do mesmo tanto para atender ao conselho federal quanto para a transparência e confiabilidade das informações que são divulgadas anualmente de cada entidade sem fins lucrativos que existe hoje no país.

Diante desse contexto, partindo da suposição que os gestores das organizações tenham diferentes expectativas e opiniões sobre a confiabilidade dos pareceres de auditoria publicados das organizações que os mesmos participam, surge então o questionamento que norteia este estudo: Qual a percepção dos gestores sobre a auditoria nas organizações do terceiro setor, no Rio Grande do Norte?

O objetivo desse estudo é verificar o nível de percepção dos gestores sobre a auditoria nas organizações do terceiro setor, no Rio Grande do Norte.

Segundo o CFC (2012), o objetivo das demonstrações contábeis, especificamente, é atender a propósitos gerais sob a ótica do Terceiro Setor, deve proporcionar informações úteis para a tomada de decisão e para demonstrar a existência da *accountability* da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados, dessa forma com essas demonstrações sendo auditadas, proporcionam maior credibilidade as demonstrações divulgadas, ou seja, a auditoria externa melhora a confiabilidade e transparência nas demonstrações contábeis das organizações do terceiro setor.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Terceiro setor**

O terceiro setor segundo Fernandes (1999, p. 115) surgiram no Brasil primeiramente através de associações voluntárias da Igreja Católica, que atuavam em áreas assistenciais, como educação e saúde, logo após, no governo de Getúlio Vargas, governo esse em que o assistencialismo predominou, destacando as atuações das organizações do terceiro setor, já na década de 70, as mesmas tiveram papéis de porta-vozes na sociedade frente aos problemas sociais, com o apoio da igreja católica, combatendo diversos problemas como desigualdade social, repressão e injustiça.

Por fim o último momento que se deu através da Constituição de 1988, que definiu a elaboração de políticas sociais, sendo criadas várias leis, entre elas a 9.790/99, que definiu as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. Segundo Falconer (1999, p.9), na década de 90, as organizações do terceiro setor assumem um papel de renovação do espaço público, resgate da solidariedade e da cidadania e da humanização do capitalismo.

Conforme afirma Borges (2008), terceiro setor se expandiu no Brasil a partir da década de 90, apesar das instituições do terceiro setor serem bastante antigas, só recentemente a sociedade despertou para a importância econômica desse segmento.

No Brasil, essas entidades surgiram de fora do país para dentro do mesmo, dessa forma Falconer (1999) destaca que as entidades que fizeram parte da criação do terceiro setor em nosso país foram as agências internacionais e multilaterais, que são responsáveis pela valorização do terceiro setor no que se refere ao mundo subdesenvolvido, programas

governamentais que buscaram uma melhoria da prestação de serviços públicos e o empresariado, que buscou iniciativas sociais e ambientais, através de investimentos em programas sociais ou em parcerias com outras organizações.

É possível definir as entidades sem fins lucrativos como instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído a partir de contribuições e que de algum modo se reverte para seus membros mantenedores (OLAK; NASCIMENTO 2010). As entidades do terceiro setor são voltadas para atendimentos sociais como habitação, saúde, cultura e assistências sociais, no que se trata os recursos financeiros e não-financeiros recebidos, além dos benefícios fiscais previstos pela legislação, a transparência e prestação de contas a todos aqueles que as financiam, bem como a sociedade civil, em geral tornam-se questões inerentes à própria natureza dessas organizações.

Conforme o código civil (BRASIL, 2003), as entidades do terceiro setor, no que se refere a sua constituição, podem se enquadrar juridicamente como associações, fundações, organizações religiosas ou partidos políticos, nos quais depois de constituídas podem ganhar títulos ou certificados de reconhecimento governamental em todas as esferas do governo, sendo os de âmbito federal o título de Utilidade Pública Federal, certificado de entidade beneficente de assistência social, qualificação como organização social e qualificação como organização da sociedade civil de interesse público.

Segundo o CFC (2012), as entidades sem fins lucrativos são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, tendo o lucro e prejuízo denominados respectivamente de superávit ou déficit. Segundo Milani Filho (2009) ressalta que essa afirmação do CFC deve ser revista pelo fato de não existir no terceiro setor a figura do proprietário e nem do acionista.

Segundo Olak e Nascimento (2010), são identificadas como principais e fundamentais características do terceiro setor o fato do lucro não ser sua razão de existir, mas sim um meio necessário para garantir sua continuidade, seus propósitos quaisquer que sejam suas preocupações, objetivam mudanças sociais, o patrimônio pertence a sociedade, ou seja, não cabe aos membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participações econômicas dos mesmos e por fim as contribuições, doações e subvenções são identificadas normalmente, como as principais fontes de recursos dessas entidades.

A partir dessas características pode se resumir que as entidades do terceiro setor tem objetivos de provocar mudanças sociais, suas principais fontes de recursos são as doações,

subvenções e prestação de serviços comunitários, o seu lucro é um meio necessário para atingir os objetivos das instituições, o patrimônio não há participação de membros nem de distribuição de dividendos, seus aspectos fiscais são geralmente imunes ou isentos.

Vale ressaltar as características do gestor do terceiro setor, que segundo Silva (2001) são características comuns aos gestores desse setor a atividade contínua, que trata das contas a pagar, contratar funcionários e entre outras atividades importantes do dia a dia, outra característica seria a de uma função dinâmica, devido a diversidade de atividades diárias, ou seja, todo dia uma nova tarefa a ser realizada, outra seria um papel diversificado, devido ao gestor tomar de conta de vários setores ao mesmo tempo, desafio complexo é outra característica por causa de qualquer decisão interfere em outro setor, ou seja, uma questão interfere em outra e por último a transparência e o dever de tudo ser bem explicado e detalhado.

## **2.2 Prestação de contas**

A prestação de contas hoje é de extrema importância para todas entidades, sejam elas privadas ou públicas, nas entidades do terceiro setor tem uma grande importância, não só devido a sua obrigação em prestar contas anualmente, mas também diante da necessidade de mostrar para a sociedade sua transparência relativa a seus gastos e prestação de serviços conforme Olak e Nascimento (2010).

Nesse mesmo sentido Campos (2003) cita que com o grande aumento da arrecadação das entidades do terceiro setor, terá que ser acompanhado com uma maior transparência da utilização e aplicação desses recursos financeiros para a sociedade, tomando assim a prestação de contas um papel determinante no que se trata da confiabilidade nas instituições desse setor.

Atrelado a prestação de contas Gimenes e Leonardo (2010), também tratam a responsabilidade da sociedade frente ao processo de gestão e acompanhamento dos recursos ministrados por essas entidades, ou seja, é papel da sociedade verificar se essas instituições estão fazendo bom uso dos recursos auferidos através das doações, subvenções e prestações de serviços, se de fato as mesmas estão empregando esses recursos conforme seu objetivo inicial.

Conforme o CFC (2012) o processo de prestação de contas tem mostrado um significativo avanço com a utilização das ferramentas de coleta de dados e informações necessárias para análise e julgamento das contas anuais, ferramentas essas que são

identificadas como (SICAP) que é o instrumento de coleta de dados e informações, que também tem como objetivo de provimento de dados para a elaboração de estudos e estatísticas e a disponibilização de informações econômicos e sociais das entidades em fins lucrativos.

O CFC (2012), esclarece que a prestação de contas conforme Lei nº 9.790 de 1999 é definida como a comprovação da correta aplicação dos recursos repassados à Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, essas prestações de contas devem ocorrer anualmente e deverão ser apresentadas em sua totalidade das operações patrimoniais e resultados das entidades do terceiro setor.

Essa prestação de contas deverá constar o relatório anual de execução de atividades, demonstração de resultados do exercício, balanço patrimonial, demonstração das origens e aplicações de recursos, demonstrações das mutações do patrimônio social, notas explicativas das demonstrações contábeis e se for necessário o relatório e parecer de auditoria de acordo com o Art. 12 que trata da obrigatoriedade do parecer de auditoria independente.

Independente se a entidade é com ou sem fins lucrativos, ou até mesmo de qual setor pertence, as mesmas precisam de informações claras e reais para apoiarem a gestão de cada uma delas, ou seja, as demonstrações contábeis que são obrigadas na prestação de contas, servem também como base para a administração dos recursos para assim conseguir atingir os objetivos almejados de cada instituição, segundo Araújo (2008) a necessidade de informações contábeis e auditoria para auxiliar na tomada de decisão é a semelhança significativa entre todas as entidades.

Dessa forma é possível citar que as entidades do terceiro setor tem necessidade e obrigação de elaborar as suas prestações de contas com a máxima transparência e cuidado nas informações apresentadas nos relatórios divulgados, facilitando assim a compreensão dessas informações pelos usuários os quais essas entidades prestam serviços e a toda sociedade.

### **2.3 Auditoria**

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), a auditoria de empresas surgiu com a revolução industrial, na qual a legislação britânica só permitia ser realizada por um ou mais acionistas que não fossem administradores da empresa, devido os avanços na tecnologia industrial e de transportes e o crescimento das empresas, os acionistas não estavam presentes, surgido assim a necessidade de alterar a legislação para que outras pessoas pudessem realizar

a auditoria, daí o surgimento de algumas firmas britânicas pioneiras como as que pertencem ao grupo denominado "Big Four".

Conforme Almeida (2009), a auditoria surgiu no Brasil com a entrada de empresas internacionais no país, das quais já utilizavam a prática da auditoria externa, além disso devido a obrigatoriedade legal, principalmente a americana, de os investimentos no exterior serem auditados e com isso promovendo a entrada de práticas de auditorias que posteriormente foram aplicadas e adaptadas. Com isso proporcionou a entrada de diversas empresas de auditoria externa no país.

O ministério público também contribuiu bastante para o crescimento da auditoria com novas leis que obrigavam a aplicação da auditoria e da existência do auditor independente nessas práticas, uma dessas leis foi a de nº 4.728 de 14 de julho de 1965, no qual trata da obrigatoriedade desta prática nas empresas envolvidas com mercados de capitais.

Nesse mesmo sentido do surgimento da auditoria, Attie (2009) afirma que a auditoria surgiu da necessidade de se confirmar a realidade econômico-financeira retratada no patrimônio de grandes empresas, também destacando o papel indispensável do auditor independente, que é condição primordial do trabalho de auditoria independente para a obtenção dos elementos de prova e exercício de seu julgamento para formulação do seu parecer e os condicionamento de seus atos para o exercício de sua função constitui-se de elementos restritivos e, portanto, impeditivos de executar o que de fato é necessário.

No que se refere a auditoria das demonstrações contábeis Boynton, Johnson e Kell (2002) falam que quem a exerce tem que ter um entendimento do negócio e do setor de atividades da empresa ou entidade auditada e deve avaliar quais as evidências que permitam verificar as demonstrações contábeis elaboradas pela mesma, sendo de responsabilidade do auditor por coletar e avaliar evidências e por emitir o parecer que contenha suas conclusões, afirmando se as demonstrações contábeis daquela empresa ou organização está realmente com informações fidedignas. As normas de auditoria podem ser aplicadas em todas as auditorias de demonstrações contábeis, independentemente se a mesma é comércio, indústria ou entidade sem fins lucrativos.

No mesmo sentido Almeida (2009) fala que o objetivo do auditor externo é emitir sua opinião sobre as demonstrações contábeis que abrange o balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados ou demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração das origens e aplicações de recursos e notas explicativas.

No que se trata da auditoria realizada nas entidades do terceiro setor, conforme CFC (2012), a auditoria deverá ser realizada por pessoa física ou jurídica habilitada pelos conselhos regionais de contabilidade, as despesas decorrentes da auditoria poderão ser incluídas no orçamento do projeto como item de despesa e também poderá incluir os aditivos.

São características da auditoria externa segundo Almeida (2009), não ter vínculo empregatício com a empresa ou entidade auditada, maior grau de independência, executa apenas auditoria contábil, seu principal objetivo é emitir sua opinião ou parecer sobre as demonstrações contábeis, se as mesmas estão demonstrando a verdadeira situação da organização auditada.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002) é de responsabilidade do auditor o planejamento e realização da auditoria de forma que obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis auditadas não contenham distorções causadas por erro ou fraude. Essa responsabilidade é essencial para o terceiro setor, para que as demonstrações divulgadas das entidades mostrem transparência e a realidade das mesmas.

Segundo pesquisa realizada pela KPMG (2004) sobre entidades do terceiro setor que contém auditoria independente há mais de um ano, mostrou que as mesmas possuem processo de auditoria, efetuado por auditores externos independentes, perceberam melhorias em diversos aspectos, tendo como aprovação acima de 50% no que se refere a melhora dos controles internos, melhoria no relacionamento com doadores e financiadores, melhoria da imagem da entidade, melhor facilidade de aprovação das contas junto ao conselho, aumento da captação de recursos junto aos bancos e melhoria nas práticas contábeis da entidade. Com esse resultado obtido na pesquisa pode se destacar a importância da figura da auditoria independente nas entidades do terceiro setor.

Nesse sentido, o Decreto 2.536/98 que dispõe da concessão de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) também faz menção sobre a necessidade da auditoria independente, quando expõe em seu art. 5º que “o CNAS somente apreciará as demonstrações contábeis e financeiras, se tiverem sido devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade”.

## **2.4 Trabalhos anteriores sobre auditoria no terceiro setor**

Alguns estudos abordam o assunto da auditoria com o foco nas de entidades sem fins lucrativos. Citamos a seguir estudos recentes que discutem sobre a auditoria aplicada em diversos tipos de entidades e assuntos relacionados.

Souza *et al.* (2012) analisaram a percepção de contadores e não contadores acerca das contribuições que a auditoria independente representa no que diz respeito a confiabilidade e transparência das Demonstrações Contábeis das organizações do terceiro setor, verificando se existe diferença significativa na percepção desses dois grupos. Foi aplicado questionários com os dois grupos e ao analisar os mesmos, os autores chegaram a conclusão que existe um alto grau de confiabilidade na auditoria independente por parte dos dois grupos.

Cunha *et al.* (2010) verificaram os procedimentos de auditoria utilizados pelas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina (SC) nas entidades do terceiro setor. Foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, aplicando um questionário cujo os respondentes correspondiam a cargos superiores a auditores seniores, chegando a conclusão que os testes de observância mais utilizados são o exame documental e o teste de segregação de funções, utilizado por todas as empresas de auditoria.

Silva *et al.* (2007) buscaram conhecer o nível de transparência das organizações do terceiro setor localizadas em São Paulo, buscando evidenciar fatores que contribuam para uma prática transparente nessas organizações. Os dados foram coletados através de questionários, websites das organizações e relatórios de atividades. Os resultados obtidos foram que apesar da necessidade da prestação de contas à sociedade, 47% da amostra podem ser consideradas parcialmente transparentes e somente 4% foram consideradas transparentes.

Souza *et al.* (2012) realizaram uma pesquisa com o objetivo de analisar as principais características das prestações de contas das entidades possuidoras do título de Utilidade Pública Federal (UFP) no Estado do Rio Grande do Norte entre 2007 a 2009. A metodologia utilizada foi pesquisas descritivas, documental e quantitativa, a coleta de dados for realizada no sítio do ministério da justiça para obter as prestações de contas das 15 entidades analisadas.

Os resultados obtidos foram que no mínimo, uma parceira foi realizada por ano, no período analisado, por cada entidade com um ente federativo e também foi detectado que a média de resultados durante o período não se manteve mostrando que o crescimento dos recursos humanos e das receitas não foi proporcional ao aumento da capacidade de atuação dessas entidades.

Cruz (2010) buscou avaliar a relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil, através de uma análise entre a informação proveniente da contabilidade e as doações e contribuições privadas. A metodologia adotada foi quantitativa com uma abordagem empírico-positivista, com a utilização da análise fatorial e de regressões de informações contábeis nos anos de 2006 e 2007.

Os dados coletados foram obtidos no Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública do Ministério da Justiça e do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas da secretária da Receita Federal. Os resultados obtidos foram que a informação contábil que comunica a eficiência operacional dessas entidades é relevante para explicar os investimentos privados nessas organizações, no entanto, só atendendo a investimentos privados institucionais e não a individuais e também foi constatado baixo poder explicativo da referida informação emanada da contabilidade.

### **3 METODOLOGIA DO ESTUDO**

#### **3.1 Tipologia**

Esta pesquisa é considerada descritiva, conforme Beuren (2009) esse tipo de pesquisa configura-se como um estudo do intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, dessa forma não sendo tão introdutório como a primeira nem tão aprofundada como a segunda, dessa forma são características desse modo identificar, relatar e comparar e entre outros aspectos.

#### **3.2 População e amostra da Pesquisa**

A população dessa pesquisa é composta por entidades que possuem o título de Utilidade Pública Federal pertencentes ao estado do Rio Grande do Norte. Composta por 76 instituições, conforme site do ministério da justiça, mas com contato via e-mail de apenas 54 entidades, restringindo-se para este número os potenciais respondentes ao questionário de pesquisa.

#### **3.3 Questionário da Pesquisa**

Para a realização da coleta de dados aplicou-se um questionário com os gestores das fundações do estado do Rio Grande do Norte.

Os questionários foram enviados para as organizações, no período de abril e maio de 2014, através de correio eletrônico, que no total de 76 fundações que constam no site do ministério da justiça, o mesmo foi enviado para 54 entidades, devido a restante não possuir correio eletrônico divulgado.

A estrutura do questionário utilizado foi com perguntas destinadas a identificar a confiança dos gestores nas demonstrações contábeis auditadas do terceiro setor, o mesmo foi dividido em identificação do respondente, logo em seguida trata da percepção acerca do tema da pesquisa.

O método adotado no questionário foi o da Escala de Likert, que conforme Marconi e Lakatos (2010) Likert tomou como base a escala de Thurstone e criou um método mais simples de construir escalas, que não requer especialistas. As repostas são classificadas com grau de confiança variando de 1 a 7, sendo 1 discordo totalmente, 2 discordo muito, 3 discordo pouco, 4 indiferente, 5 concordo pouco, 6 concordo muito, 7 concordo totalmente.

Para o cálculo da MP e do RM foi utilizado o método de análise baseado na escala do tipo Likert, no qual:

$$\text{Média Ponderada (MP)} = \Sigma( f_i.V_i)$$

$$\text{Ranking Médio (RM)} = \text{MP} / (\text{NS})$$

$f_i$  = frequência observada de cada resposta para cada item

$V_i$  = valor de cada resposta

NS = nº de sujeitos

Quanto mais próximo a 7 o RM estiver, maior será o seu nível de concordância do respondente e quanto mais próximo de 1, menor será sua concordância em relação a cerca do assunto abordado.

#### **4 ANÁLISE DE DADOS**

Das 54 instituições que compuseram a amostra, obteve-se resposta dos questionários de 22 entidades, aproximadamente 29% da amostra, que serão analisadas a seguir.

#### 4.1 Características dos respondentes

O primeiro grupo de perguntas do questionário se refere a identificação do respondente, nas quais são 4 perguntas que objetivam definir as características dos mesmos, de acordo com o gênero, faixa etária, formação acadêmica e o tempo em que o mesmo atua na organização.

A primeira que trata do gênero, mostra que dos 22 respondentes do questionário, 36% são do gênero feminino e 64% são do gênero masculino. A segunda questão, identificou a faixa etária dos respondentes do questionário, no qual mostra que a maior parte deles está concentrada entre 31 e 45 anos com 41% do total, enquanto 32% tem até 30 anos e 27% entre 46 e 55 anos.

No que se refere a formação acadêmica, foi identificado de acordo com a Tabela 1, uma diversidade de formações, sendo a maior concentração na formação de administração, no qual representou 27,27% dos respondentes e logo em seguida a formação de contabilidade com 22,73%, com uma porcentagem bem próxima a de administração e os 50% restantes distribuídos entre outras áreas de formação.

Tabela – 1 Formação Acadêmica.

Formação Acadêmica	Frequência	Percentual	Percentual acumulado
Administração	6	27,27	27,27
Contabilidade	5	22,73	50,0
Direito	2	9,09	59,9
Economia	2	9,09	68,18
Enfermagem	1	4,55	72,73
Gestão Financeira	1	4,55	77,27
Gestão Pública	1	4,55	81,82
Medicina	2	9,09	90,91
Pedagogia	1	4,55	95,45
Psicologia	1	4,55	100
TOTAL	22	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

E por último, no que se trata da identificação do respondente, o tempo em que o mesmo atua na organização, de acordo com a Tabela 2, a maior parte dos respondentes atuam há mais de 5 anos na organização, no total de 31%, e o restante ficando com a mesma média de 23%.

Tabela 2 – Tempo em que atua na organização.

Tempo em que atua na organização	Frequência	Percentual	Percentual acumulado
Há menos de um ano	5	23,0	23,0
Entre 1 e 3 anos	5	23,0	46,0
Entre 3 e 5 anos	5	23,0	69,0
Mais de 5 anos	7	31,0	100,0
TOTAL	22	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

Com esses resultados obtidos, no que se trata a identificação do respondente, pode se destacar a maior parte dos respondentes atuam na organização há mais de 5 anos, sendo essas informações relevantes para a pesquisa devido ao fato dos mesmos já terem obtidos uma certa experiência e convivência com esse tipo de entidade e assim responder com mais prioridade ao questionário.

#### 4.2 Percepção sobre o tema

A segunda parte do questionário, trata dos conhecimentos gerais dos respondentes sobre o tema abordado, foi questionado sobre a obrigatoriedade de elaborar as demonstrações contábeis e se as entidades têm a obrigação de emitir parecer de auditoria.

Foi identificado, que 100% dos respondentes sabem da obrigação de elaborar as demonstrações contábeis, já o que se refere a obrigação de emitir parecer de auditoria 55% responderam que as organizações são obrigadas a emitir o parecer e 45% responderam que não são obrigados.

Esse resultado sugere que os gestores possuem um bom conhecimento sobre a obrigação de elaborar as demonstrações contábeis, mas em relação aos pareceres de auditoria o resultado ficou balanceado, representando para a pesquisa que os gestores não tem segurança ao tratar de auditoria, podendo haver riscos de distorções no resultado.

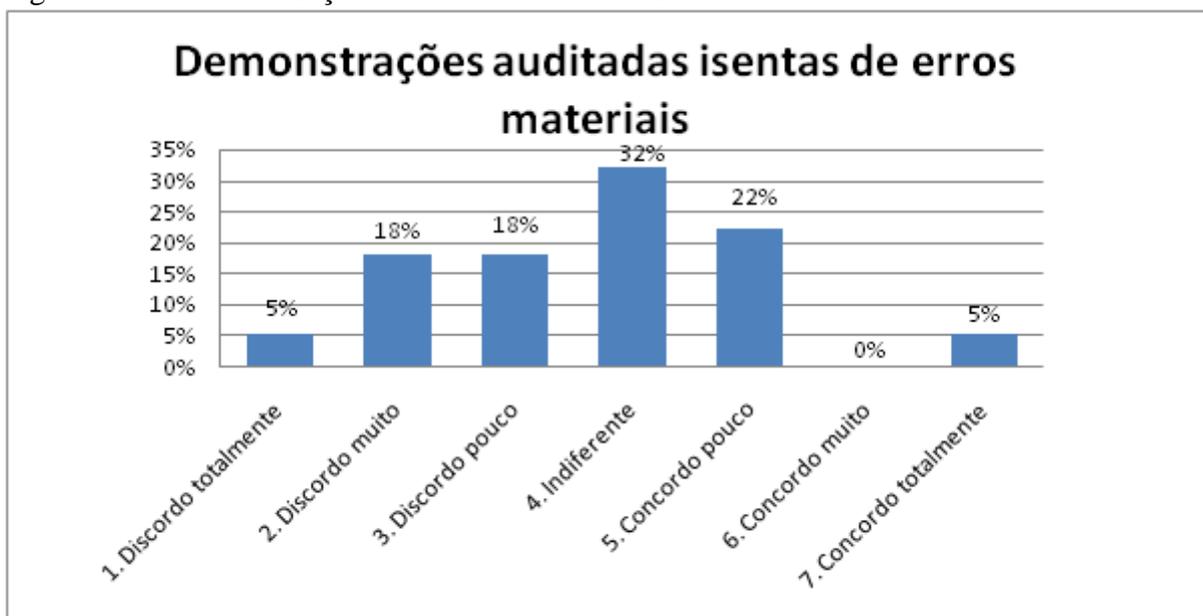
Quanto as perguntas sobre o nível de entendimento dos gestores sobre as obrigações contábeis do terceiro setor, o quanto cada gestor confia nos pareceres de auditoria, se as demonstrações contábeis estando auditadas denotam maior credibilidade às ações da instituição e se auditoria melhora a qualidade das informações para os usuários internos de organizações do terceiro setor.

A primeira pergunta objetiva analisar se o gestor confia que as demonstrações contábeis, após auditadas por um auditor externo, estão isentas de erros materiais.

Dentre os respondentes 32% mostraram ser indiferentes ao assunto e 41% discordam do questionamento, mostrando que os mesmos não isentam de erros materiais as demonstrações após serem auditadas, conforme Figura 1.

Essa informação contribui para a pesquisa devido mostrar que os gestores sabem que com a auditoria externa nas entidades em que os mesmos atuam não estão isentas de erros materiais, devido não ser papel da auditoria externa identificar tais erros nas entidades.

Figura 1 – As demonstrações contábeis auditadas ficam isentas de erros materiais.



Fonte: Dados da pesquisa.

As perguntas 2 e 3 analisam se os gestores concordam se a auditoria agrega qualidade as informações contábeis das organizações do terceiro setor e se passam mais confiabilidade após as mesmas serem auditadas, respectivamente.

Verificou-se que as médias das questões 2 e 3 ficaram mais próximas a média do grupo que foi de 4,95, ficando entre 5 e 6 o nível de concordância, mostrando assim haver concordância entre os respondentes devido os níveis 5 e 6 serem respectivamente concordo pouco e concordo muito.

É possível destacar, que após serem auditadas as demonstrações contábeis se apresentam com melhor qualidade e confiabilidade para os gestores, devido a auditoria comprovar que realmente as informações contidas nas demonstrações contábeis estão condizentes com a realidade da entidade.

A questão 4 procura analisar se a prática da auditoria externa nas organizações do terceiro setor passam mais confiança e credibilidade as instituições que colaboram com

doações, foi obtido um índice de 5,86, valor próximo de 6, ou seja, os gestores concordam muito que as instituições doadoras confiam mais nas demonstrações após as mesmas serem auditadas.

De acordo com o resultado obtido na questão 4, percebe-se que as organizações conseguem obter maior credibilidade das instituições doadoras, devido a auditoria reforçar que os dados apresentados nas demonstrações contábeis estão parcialmente sem distorções, ou seja, estão de acordo com a realidade das instituições, facilitando assim o acompanhamento por parte das mesmas sobre como está sendo utilizado o capital doado.

A questão 5 do questionário, trata que se ao seguir as normas de auditoria e apresentar as demonstrações devidamente auditadas e de acordo com as normas contábeis vigentes, o número de doações voluntárias e repasses aumentaram. Os resultados indicam que os gestores concordam que com as demonstrações contábeis das organizações sendo auditadas, aumentam o número de doações voluntárias para as mesmas. Demonstrando assim mais um benefício que a auditoria ocasiona.

Na questão 6, os gestores são questionados se a organização em que os mesmos atuam se só mostram credibilidade nas suas demonstrações quando as mesmas são auditadas. Constatou que os mesmos concordam com a afirmativa, mostrando um resultado de 4,95,

Esse resultado mostra que os gestores se sentem mais seguros em utilizar as demonstrações contábeis como ferramenta para tomada de decisão após as mesmas serem auditadas, mostrando assim um bom conhecimento sobre o assunto, devido as demonstrações contábeis auditadas correrem menos riscos de distorções e fraudes.

A questão 7 questionou se as fraudes não existiriam se todas as organizações do terceiro setor apresentassem suas demonstrações devidamente auditadas por um auditor externo e pode se verificar que a média obtida da questão 7 foi de 4,23, mostrando que os gestores concordam pouco com essa afirmação devido a média ter ficado mais próxima do 4 que é concordância baixa.

Já a questão 8 questiona se os gestores de cada organização do terceiro setor só confiam nas demonstrações contábeis e só utilizam as mesmas para tomada de decisão quando forem auditadas.

De acordo com a Tabela 3 que trata do resultado obtido na questão 8, é possível identificar que 45% dos gestores só confiam nas demonstrações contábeis para tomada de decisão quando as mesmas forem auditadas.

Tabela 3 – Só utilizam as demonstrações contábeis para tomada de decisão quando auditadas.

Nível de concordância	Frequência	Percentual	Percentual acumulado
Discordo Totalmente	1	5,0	5,0
Discordo Muito	1	5,0	10,0
Discordo Pouco	4	18,0	28,0
Indiferente	6	27,0	55,0
Concordo Pouco	9	40,0	95,0
Concordo Muito	1	5,0	100,0
TOTAL	22	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado mostra que os gestores concordam pouco com o questionamento e esse fato se justifica pelo fato dos mesmos utilizarem as demonstrações independente se as mesmas forem auditadas ou não, sendo que após auditadas as demonstrações ganham respaldo da auditoria independente frente a possíveis distorções existentes.

A questão 9, aborda se a auditoria melhora a qualidade das informações para os usuários e doadores de organizações do terceiro setor. Na tabela 4 é possível identificar que o resultado obtido da questão 9 pode ser verificado que 40% dos gestores concordam que a auditoria melhora a qualidade das informações para os usuários externos.

Tabela 4 – A auditoria melhora a qualidade das informações para os usuários e doadores.

Nível de concordância	Frequência	Percentual	Percentual acumulado
Discordo Totalmente	1	5,0	5,0
Indiferente	4	18,0	23,0
Concordo Pouco	5	23,0	46,0
Concordo Muito	3	14,0	60,0
Concordo Totalmente	9	40,0	100,0
TOTAL	22	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir desse resultado, é possível identificar o quanto é importante, na visão dos gestores, que os usuários e doadores das organizações do terceiro setor dão mais credibilidade a instituição quando suas demonstrações contábeis são auditadas, conforme descrito na Tabela 4, os gestores concordam em 77% que a qualidade das informações melhoram com a auditoria.

Dessa forma é relevante para a pesquisa o fato de que os gestores identificarem que os doadores e usuários das entidades do terceiro setor acham importante a presença da auditoria nas mesmas, pelo fato do possível acompanhamento dos usuários externos dos serviços prestados e aplicação dos recursos e com isso ocasionando em aumento de doações e repasses devido a transparência da mesma.

E por fim a questão 10, que trata se os gestores das organizações do terceiro setor acreditam e confiam nas demonstrações contábeis após a auditoria emitir o seu parecer. Foi

possível verificar que 68% dos respondentes confiam nas demonstrações após a emissão do parecer de auditoria.

Vale destacar a relevância do parecer de auditoria para os gestores das organizações do terceiro setor, mostrando assim que os pareceres de auditoria passam confiança e credibilidade para os gestores sobre as demonstrações contábeis divulgadas, sendo importante assim tanto para os mesmos utilizarem as demonstrações contábeis como base para a tomada de decisões estratégicas como para os usuários externos acompanharem os serviços da entidade e passam a ter mais segurança sobre a entidade que recebeu a sua doação ou repasse.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este trabalho buscou verificar o nível de percepção dos gestores sobre a auditoria nas organizações do terceiro setor, no Rio Grande do Norte. Para alcançar o objetivo dessa pesquisa, foi realizado um questionário com estas entidades, no qual buscou identificar a percepção dos gestores sobre a auditoria no terceiro setor, para isso o questionário foi enviado para 54 entidades e foi obtido resposta de 22 dessas.

No que se refere ao nível de entendimento dos gestores sobre as obrigações contábeis do terceiro setor, foi obtido como resultado que os gestores conhecem a obrigatoriedade da emissão das demonstrações contábeis, mas em relação a obrigatoriedade da emissão dos pareceres de auditoria ficaram divididos, evidenciando assim que os gestores das organizações do terceiro setor não tem um conhecimento aprofundado no que se trata da obrigatoriedade da emissão do parecer de auditoria.

Quanto a análise da percepção dos gestores das entidades do terceiro setor frente a auditoria externa, foi verificado que os mesmos confiam mais nas demonstrações contábeis das organizações quando elas são auditadas, até no que se refere a tomada de decisão, se sentem mais seguros em utilizá-las como base dessas decisões quando essas são auditadas e também quando isso ocorre as demonstrações passam uma maior credibilidade e qualidade para os doadores dessas organizações, ocasionando assim o aumento dos repasses e doações.

Pode-se chegar a conclusão que as entidades do terceiro setor tem conhecimento sobre os inúmeros benefícios que a auditoria agrega as entidades em que aplicam a mesma, depositando um alto grau de confiabilidade e credibilidade na atuação do auditor externo no terceiro setor, mas no que se refere a obrigatoriedade da emissão mostram pouco conhecimento sobre o tema. Sugere-se que os gestores que não estão utilizando a ferramenta

da auditoria externa, comecem a utilizar devido a aceitação dos gestores que já implementaram a mesma sendo obrigados ou não.

A pesquisa teve como limitação o fato da dificuldade de comunicação com as entidades da amostra da pesquisa, devido aos contatos telefônicos e correios eletrônicos de muitas delas não funcionarem, implicando em uma redução de respostas dos questionários.

Como sugestão para as próximas pesquisas, recomenda-se um estudo mais aprofundado dos pareceres de auditoria emitidos por essas instituições, para que assim seja verificado se as mesmas estão realmente condizentes com as normas vigentes.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARAÚJO, L. C. V. **Auditoria em Organizações do Terceiro Setor**. Universidade Federal do Ceará. 2008. Disponível em: <<http://www.acep.org.br/proaudi/gapa.pdf>>. Acesso em: 11/05/2014

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

BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BORGES, G. M. C. **Imagens do terceiro setor: um estudo com pai e responsáveis financeiros das organizações educacionais**. 2008. **Dissertação** (mestrado em Administração) – centro de ciências sociais aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2008.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998**. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências. Brasília – DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d2536.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2536.htm)>. Acesso em: 10/05/2014

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.825, de 22/12/2013**. Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei n. 10.406, de 10 de Janeiro de 2003, que institui o código civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.825.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.825.htm)>. Acesso em: 10/05/2014

\_\_\_\_\_. Ministério da Justiça. **Cadastro Nacional de Entidades Sociais - CNES**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.justica.gov.br/central-de-atendimento/entidades/cnes>>. Acesso em: 10/12/2012

CAMPOS, G. M. **A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser**. São Paulo, 2003. 162p. **Dissertação** (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CONTABILIDADE, Fundação Brasileira de. **Caderno de Procedimentos Aplicáveis a Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor (Fundações)**. 2. ed. Brasília - DF: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2012.

CUNHA, P. R. *et al.* Procedimentos de auditoria aplicados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina em entidades do terceiro setor. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 65-85, 2010.

CRUZ, C. V. O. A. A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: uma investigação empírica. **Dissertação** (Mestrado), 2010, São Paulo, SP, Universidade de São Paulo.

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). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FERNANDES, R. C. **Privado, porém público**. 2. ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1999.

GIMENES, E. R.; LEONARDO, V. S. Transparência na prestação de contas por entidades do terceiro setor: obrigação fiscal e social. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, v. 1, n. 1, p. 22-35, 2010.

GONÇALVES, H. S. **O Estado, o terceiro setor e o mercado: uma tríade completa**. 2011. Disponível em: <<http://www.rits.org.br/>>. acesso em: 09/05/2014.

KPMG Auditores Independentes. **Auditoria externa do terceiro setor**. 2004. Disponível em: [www.kpmg.com.br/images/P7602-Office-Palestra.pdf](http://www.kpmg.com.br/images/P7602-Office-Palestra.pdf)>. Acesso em: 10/05/2014

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MILANI FILHO, M. A. F. Eficiência produtiva no terceiro setor: Um estudo comparativo de desempenho em instituições filantrópicas asilares. São Paulo, 2009. 210 p. **Tese** (Doutorado em Ciências Contábeis), Universidade de São Paulo.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para Entidades Sem Fins Lucrativos: (Terceiro Setor)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, A. L. P. Governança Institucional: Um estudo do papel e da operação dos conselhos das organizações da sociedade civil no contexto brasileiro. **Dissertação** de Mestrado. FEA/USP. 2001.

SOUZA, F. J. V. *et al.* Prestação de contas no terceiro setor: Uma análise das entidades possuidoras do título de Utilidade Pública Federal no estado do Rio Grande do Norte. **ConTexto**, v. 12, n. 21, p. 105-116, 2012.