



Características dos Relatórios de Auditoria Independente emitidos para Entidades do Terceiro Setor no período de 2013 a 2016

Resumo: Para obter credibilidade, é plausível que as entidades privadas sem fins lucrativos elaborem relatórios contábeis de qualidade e, para isso, dispõe-se da auditoria independente a fim de melhorar a confiabilidade dessas demonstrações. Frente a isso, este estudo tem por objetivo geral analisar e descrever as principais características encontradas nos relatórios de auditoria independente divulgados para entidades do terceiro setor, no período de 2013 a 2016, identificando-se, neste processo, as causas de relatórios emitidos com ressalvas. Com o intuito de alcançar este objetivo foi realizada uma pesquisa documental, descritiva e qualitativa com 606 organizações que integraram a amostra não probabilística, sendo analisadas 1064 observações para o mencionado período. De acordo com os resultados, 55,2% das demonstrações contábeis continham o relatório de auditoria independente nos anos analisados. Quanto ao tipo de opinião emitido por relatório, identificou-se que durante os quatro anos pesquisados a divulgação de opinião sem modificação foi a mais recorrente (221). Por outro lado as opiniões que possuíam ressalvas atingiram 109 entidades em todo o período, salientando-se os assuntos “limitação de escopo ou restrição dos procedimentos de auditoria” e “discordâncias às instruções da (NBC TG 27 - Imobilizado)” como os mais recorrentes nas organizações estudadas. No que tange às firmas de auditoria, a Audisa Auditores Associados compreendeu maior fatia de mercado atingindo 9,7% dos relatórios auditados, em seguida a LM Auditores com 7% e a KMPG com 6%, já as demais totalizaram um resultado expressivo de 77,3%. Por fim, nos resultados obtidos por região, destaca-se o sudeste do Brasil, por atingirem 53% das entidades auditadas.

Palavras-chave: Relatórios de Auditoria; Auditoria Independente; Entidades do Terceiro Setor.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade – h) Contabilidade Pública Não Governamental (OSCIPs).



1 INTRODUÇÃO

A função das organizações do terceiro setor mostra-se cada vez mais importante, para a sociedade, devido ao seu constante desenvolvimento. Essas instituições são diferentes do segundo setor por não possuírem como finalidade o lucro e, também, por seus trabalhos realizados serem, em sua maioria, voluntários. No entanto, há empregados formais, contratados por estas entidades, para controlar os recursos recebidos, geri-los e prestar contas tanto para a sociedade, quanto para os órgãos reguladores (Voese & Reptczuk, 2011, p. 21).

Por prestarem serviços de caráter público, tem-se a expectativa que tais instituições sejam, cada vez mais, transparentes em suas atividades e, sobretudo, em sua administração. Desta forma, uma gestão eficiente dos relacionamentos pressupõe a prestação de contas aos provedores de recursos e aos receptores dos resultados, o que demanda a geração de uma melhoria nos trâmites legais, implementações de projetos e outros casos (Tozzi, 2010). Para que isto ocorra, Souza, Carvalho Junior e Albuquerque (2012) sugerem que apresentar informações contábeis de qualidade é um meio de adquirir maior credibilidade junto aos doadores e parceiros, sobretudo, quando a entidade possuir convênios e subvenções governamentais e outros casos nos quais estão obrigadas a divulgarem suas informações auditadas.

A auditoria, conforme Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 4), é o processo de estudar, verificar e avaliar sistematicamente as transações, os procedimentos, as operações e as demonstrações financeiras de uma entidade, ou seja, consiste em um campo para examinar se as demonstrações contábeis apresentam, de maneira confiável, a situação patrimonial e financeira, de desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que está sendo analisada.

Desta forma, o produto final desse trabalho de análise e conferência das demonstrações é a opinião desse profissional que se expressa por meio da emissão do relatório de auditoria independente. Power (2003 apud Souza, Carvalho Junior e Albuquerque, 2012) afirma que as demonstrações contábeis acompanhadas pelo parecer do auditor independente, são consideradas, pelos usuários, portadoras de maior credibilidade.

Estudos semelhantes (Voese & Reptczuk, 2011; Ramos, 2014; Souza et al., 2012) apresentam informações acerca das características do terceiro setor, bem como a influência da auditoria externa na qualidade da informação contábil. Arruda, 2016; Damascena, 2011, por sua vez, investigaram a qualidade da informação contábil e como a auditoria independente pode influenciá-la. Esses pesquisadores realizaram um estudo dos conteúdos de relatórios de auditoria focalizando as particularidades dos pareceres emitidos e os principais motivos da emissão de ressalvas, no entanto, em sua maioria, com foco em empresas do segundo setor, isto é, instituições com fins lucrativos, sociedades anônimas de capital aberto e empresas de grande porte.

Sendo o relatório do auditor independente de tamanha importância no que se refere à confiabilidade e transparência das informações contábeis é aceitável acreditar que tais análises relacionadas aos benefícios que a auditoria pode trazer, sejam aplicadas às organizações do terceiro setor. Desta forma, o presente estudo pretende utilizar-se da mesma vertente já empregada em pesquisas realizadas em empresas do segundo setor e aplicá-la à realidade das entidades sem fins lucrativos.

Entendendo a importância das demonstrações contábeis acompanhadas do relatório do auditor independente frente aos usuários da informação e dada a necessidade de conhecer um pouco mais do conteúdo desse documento, fruto do trabalho da auditoria externa, em entidade do terceiro setor, este estudo visa responder à seguinte questão de pesquisa: Quais as principais características encontradas nos relatórios de auditoria independente emitidos para entidades do terceiro setor?

A partir desta indagação, o presente trabalho tem por objetivo geral analisar e descrever as principais características encontradas nos relatórios de auditoria independente



emitidos para entidades do terceiro setor, no período de 2013 a 2016, identificando neste processo, as causas de relatórios emitidos com ressalvas.

Esta investigação se justifica, primeiramente, pela dimensão e pela importância que o terceiro setor ocupa na economia brasileira e, por conseguinte, pela necessidade de se conhecer um pouco mais a respeito do relatório proveniente do trabalho da auditoria externa em entidades sem fins lucrativos, uma vez que pesquisas relacionadas a este tema, no Brasil, são escassas. E por fim, almeja-se que este estudo possa, de alguma forma, ser um acréscimo no que se refere à auditoria independente em entidades do terceiro setor.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação deste estudo compreende a Teoria da Agência como embasamento da presente pesquisa, além de conceitos e definições relacionados à auditoria independente em entidades do terceiro setor.

2.1 Teoria da Agência

Uma relação de agência ocorre quando uma ou mais pessoas (principal) delegam autoridade a outra pessoa (agente) para executar um serviço que implique uma tomada de decisão. Esse contrato entre o principal e o agente pode ocasionar conflitos de interesse devido à maximização de utilidade de ambas as partes. Essas divergências de interesses podem ser limitadas por meio de monitoramento, ou seja, o principal controla as atividades do agente evitando que haja irregularidades. Outra opção é o pagamento ao agente para que ele despenda recursos, visando garantir que não haverá ações prejudiciais ao principal ou de que ele vai ser ressarcido caso ocorra (Jensen & Meckling, 2008).

Para Jensen e Meckling (2008, p. 89), “[...] o problema de induzir um ‘agente’ a se comportar como se ele estivesse maximizando o bem-estar do ‘principal’ é relativamente geral”. Portanto, esse problema ocorre em qualquer tipo de organização.

Slomski (2009) descreve que, no Estado, assim como nas empresas privadas não é possível monitorar todas as ações do agente, pois, este possui mais informações que o principal. Essa situação gera assimetria informacional externa, uma vez que o cidadão (principal) não sabe se de fato os gestores públicos (agente) atuarão de acordo com os seus interesses, quando se refere à maximização do retorno do seu capital na produção de bens e serviços. No entanto, a prestação de contas (*accountability*) é obrigatória e torna os atos mais transparentes, gerando relatórios que o cidadão pode utilizar para fazer comparações com resultados privados e, assim, avaliar se a gestão pública está sendo eficiente nos gastos dos recursos públicos.

Segundo Cruz (2010, p. 47), “A relevância da informação contábil para os investidores das entidades do terceiro setor, está relacionada com a sua capacidade de redução de assimetria de informação e de conflitos de agência.” A informação proveniente da contabilidade age como um mecanismo de sinalização, tendo em vista diminuir a assimetria informacional e o conflito de agência existente entre o gestor da entidade (agente) e os investidores sociais (principais), que destinam recursos para as organizações do terceiro setor por meio de suas doações e contribuições.

Quando a entidade se compromete a ter um alto nível de divulgação das demonstrações financeiras e contábeis, ocorre redução da assimetria informacional, pois, com isso a organização pode se comprometer a utilizar padrões mais transparentes para preparar suas demonstrações (Yamamoto & Salotti, 2006).

De acordo com Becker, Defond, Jiambalvo e Subramanyam (1998), a auditoria reduz a assimetria de informação entre gestores e stakeholders, pois, dessa forma, as partes interessadas podem conferir a validade das demonstrações financeiras apresentadas.



2.2 Terceiro Setor e Auditoria Independente

O terceiro setor para Salamon e Anheier (1992, 1997 apud Cruz 2010) é composto por organizações:

[...] I – privadas: que não pertencem ao Estado; II – formais: que possui algum grau de institucionalização; III – autônomas: que realizam sua própria gestão, não sendo controladas externamente; IV – não distribuidora de lucros: que não distribuem, sob nenhuma forma, o superávit aos dirigentes, investidores ou empregados; V – voluntárias: que envolvem algum tipo de participação voluntária.

Conforme o Código Civil, as pessoas jurídicas de direito privado pertencentes ao terceiro setor são as constituídas sob a forma de associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos (Lei n. 10.406, 2002).

Além disso, há uma variedade de instituições envolvidas pelo terceiro setor, entre elas, Slomski, Rezende, Cruz e Olak (2012) apontam os principais componentes:

- a) entidades tradicionais religiosas e laicas;
- b) entidades paraestatais;
- c) organizações não governamentais;
- d) entidades associativas;
- e) entidades de iniciativa empresarial;
- f) empreendimentos de serviços no terceiro setor.

As organizações sem fins lucrativos, independentemente da atividade realizada, devem atender as exigências por parte dos usuários a fim de gerar relatórios contábeis e financeiros de qualidade. Deste modo, a auditoria é um dos recursos utilizados para assegurar a confiabilidade acerca das demonstrações contábeis (Ramos, 2014).

Olak e Nascimento (2008) ratificam a afirmação que diz respeito à importância da auditoria, quando menciona que é inquestionável a credibilidade que as entidades de terceiro setor podem adquirir frente à sociedade quando divulgam as demonstrações contábeis auditadas.

A auditoria, segundo Crepaldi e Crepaldi (2016), é um meio imprescindível para a confirmação da eficiência dos controles, além de ser fator de maior estabilidade para a administração e de maior segurança para investidores.

Há inúmeros benefícios de se divulgar informações contábeis auditadas, no entanto, destaca-se que ainda é pequeno o número de empresas que se preocupam com a transparência e a credibilidade de suas demonstrações contábeis no país, ainda que não possuam a obrigatoriedade legal da auditoria. Talvez por isso, o Brasil é considerado um dos países menos auditados no mundo dos negócios (Iudícibus, Martins & Santos, 2013). Por essa razão, a Lei das Sociedades por Ações estabelece que as demonstrações contábeis das companhias abertas e das empresas de grande porte, ou seja, aquelas que possuem receita bruta anual e ativo total superior a 300 e 240 milhões de reais, nessa ordem, sejam auditadas (Iudícibus et al., 2013).

Já para as entidades de interesse social, a auditoria independente é uma exigência que pode ser feita tanto por investidores privados quanto pelo Poder Público, ou ainda, estar prevista no estatuto da entidade (França, 2015).

Olak (1996, p. 103) recomenda ser indispensável a divulgação, devidamente auditada, das demonstrações contábeis de entidades do terceiro setor em alguns casos especiais, tais como:

- a) quando os recursos originarem-se de órgãos governamentais, quer de nível federal, estadual ou municipal;
- b) quando os recursos originarem-se de organismos internacionais;
- c) quando as receitas anuais forem iguais ou superiores a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;
- d) quando o ativo total da entidade for igual ou superior a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;



e) entidades sindicais;

f) quando a entidade ou a pessoa que contribui com valores significativos assim o exigir.

Atualmente, essas propostas tornaram-se realidade apenas em parte e, desta forma, de acordo com a legislação brasileira, entidades que se enquadram: (i) na Lei n. 12.101 (2009) que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social (CEBAS); (ii) na Lei n. 9.790 (1999a) e no Decreto-lei n. 3.100 (1999b) que é fundamento legal para a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP); (iii) na Lei n. 11.638 (2007) no que se refere às organizações consideradas de grande porte, estão obrigadas a divulgar suas demonstrações contábeis auditadas.

Além disso, de acordo com o Conselho Regional de Contabilidade-RS (2016), estão também submetidas à auditoria externa: (a) entidades que prestam contas a órgãos públicos nacionais ou até mesmo organizações internacionais, quando estes exigirem; (b) as instituições que sejam reguladas por órgãos, como por exemplo pela Superintendência de Seguros Privados – SUSEP; (c) entidades que estejam relacionados a outros eventos específicos.

Analizando a abrangência e a quantidade de entidades sem fins lucrativos no Brasil e considerando a importância das demonstrações contábeis auditadas, podem-se julgar escassas as leis que tornam obrigatória a realização da auditoria independente. Ainda assim, cabe realçar que a auditoria externa tem um papel marcante no contexto do terceiro setor, tanto por exigência legal, quanto a fim de oferecer maior credibilidade à gestão das organizações, bem como por proporcionar confiabilidade aos usuários.

2.2.1 Relatórios de Auditoria

A NBC TA 700 (CFC, 2016a) dispõe que o principal objetivo do auditor independente é construir uma opinião sobre as demonstrações contábeis a partir da análise das conclusões obtidas pela realização da auditoria e essa opinião deve ser expressa de forma clara através de um relatório por escrito.

A opinião emitida pelo auditor deve contemplar se as demonstrações contábeis foram desenvolvidas em todos os aspectos relevantes conforme a estrutura de relatório financeiro aplicável. Para elaborar essa opinião, o profissional deve concluir se alcançou segurança razoável se o conjunto de demonstrações estão livres de distorção significativa, independente se ocasionado por fraude ou erro (CFC, 2016a).

Quando o auditor conclui que as demonstrações contábeis estão em conformidade com as normas formais exigidas e abrangem todos os aspectos importantes, emite uma opinião não modificada. Todavia, o auditor deve modificar sua opinião quando amparado nas demonstrações que em conjunto, evidenciam distorções relevantes ou quando não consegue atingir evidência apropriada e suficiente quanto à integridade dos relatórios (CFC, 2016c).

A NBC TA 705 (CFC, 2016c) determina três tipos de opiniões modificadas: “Opinião com ressalva”, “Opinião adversa” e “Abstenção de opinião”. A escolha quanto à categoria de opinião modificada leva em consideração a natureza do conteúdo que originou a modificação e do julgamento do auditor em relação à propagação de modo generalizado dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações contábeis.

Generalizado é o termo usado, no contexto de distorções, para descrever os efeitos de distorções sobre as demonstrações contábeis ou os possíveis efeitos de distorções sobre as demonstrações contábeis, se houver, que não são detectados devido à impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (CFC, 2016c).

A Opinião com ressalva deve ser emitida quando o auditor “[...] tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis” ou “[...] não é possível para ele obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para fundamentar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as



Contabilidade e Perspectivas Futuras

demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados” (CFC, 2016c).

A Opinião adversa indica que o auditor obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente, entretanto as distorções apresentadas de forma individual ou em conjunto são relevantes e generalizadas em relação às demonstrações contábeis (CFC, 2016c).

A Abstenção de opinião é expressa quando o auditor não obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para amparar a sua opinião e conclui que a ausência da informação e possíveis efeitos de distorções não identificados sobre as demonstrações poderiam ser relevantes e generalizados (CFC, 2016c).

Tabela 1 - Tipos de opinião modificada

Natureza do assunto que gerou a modificação	Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis.	
	Relevante, mas não generalizado	Relevante e generalizado
Demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Fonte: NBC TA 705 (CFC, 2016c).

Posteriormente a emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis, assuntos adicionais podem ser incluídos no relatório de auditoria, quando o auditor independente julgar necessário para elucidação do conteúdo. A NBC TA 706 (CFC, 2016d) aborda duas comunicações adicionais que podem ser inseridas no relatório, o Parágrafo de ênfase e Parágrafo de outros assuntos.

O Parágrafo de ênfase é acrescentado ao relatório de auditoria quando determinado assunto foi exposto ou divulgado nas demonstrações contábeis e que o auditor considera ser de extrema relevância, sendo fundamental para a compreensão dos usuários da informação contábil (CFC, 2016d).

O Parágrafo de outros assuntos é integrado ao relatório produzido pelo auditor no caso de o assunto não ser apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com seu entendimento é necessário para os usuários assimilarem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório (CFC, 2016d).

Caso haja a inclusão de um Parágrafo de ênfase ou Parágrafo de outros assuntos no relatório de auditoria, faz-se necessário comunicar o fato com os responsáveis pela governança no que tange a essa expectativa de conteúdo proposta ao parágrafo, pois possibilita aos dirigentes entender a natureza do assunto e propor esclarecimento adicional ao auditor (CFC, 2016d).

O Parágrafo dos Principais Assuntos de Auditoria é incluído no relatório do auditor independente com caráter informativo, ou seja, no intuito de elucidar quanto aos procedimentos realizados e dar maior transparência às informações (CFC, 2016b).

2.3 Estudos Assemelhados

A presente pesquisa visa destacar as principais características encontradas nos relatórios de auditoria independente das entidades sem fins lucrativos e identificar os principais motivos da emissão dos relatórios com ressalvas. Em consoante à análise, estudos assemelhados discorrem acerca do tema, com foco em sua maioria nas empresas do segundo setor. Neste tópico, serão observadas algumas pesquisas correlacionadas que contribuíram para averiguação acerca das entidades auditadas.

Arruda (2016) delineou sua pesquisa correlacionando a influência de características da auditoria independente sobre a qualidade da informação contábil com foco no segundo setor.



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil
Centro de Eventos da UFSC
12 a 14 de agosto de 2018

A base teórica utilizada enfatiza que a auditoria é um instrumento de asseguuração que pode minimizar os conflitos de agência e a assimetria informacional que podem existir entre o agente e o principal, chegando à conclusão de que a qualidade da informação contábil pode ser afetada por determinadas características da auditoria independente.

Ramos (2014) por sua vez, analisou a qualidade da informação contábil nas entidades sem fins lucrativos e constatou, dentre outros resultados da pesquisa, que a auditoria realizada de forma exclusiva não contribui para uma informação contábil de qualidade, mas pode ser um meio de agregar valor às demonstrações divulgadas pela entidade.

No entanto, o estudo realizado por Souza et al. (2012) referente ao nível de eficácia da auditoria externa em entidades do terceiro setor, revelou que contadores e não contadores consideraram que, para as organizações que auditam seus relatórios, as informações prestadas elevam o grau de confiabilidade e fidedignidade das demonstrações contábeis.

Com relação às características dos relatórios de auditoria, Damascena (2011) verificou as ressalvas e os parágrafos de ênfase presentes nas demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras entre os anos de 2006 a 2008. Os resultados apontaram que os eventos mais recorrentes nas opiniões com ressalvas eram referentes à limitação de escopo e à impossibilidade da formação de opinião. Destaca-se na pesquisa que as *Big Four* possuem a maior fatia de mercado (60%), porém as demais empresas de auditoria emitem mais opiniões modificadas. Analisou-se que quanto maior o valor de mercado da entidade, menor a chance de ocorrência desses tipos de modificações no relatório do auditor independente.

Voese e Reptczuk (2011) abordaram assuntos pertinentes à prestação de contas e à obrigatoriedade da apresentação das demonstrações contábeis, acompanhadas do relatório de auditoria independente além de investigar as principais características e peculiaridades aplicáveis às entidades do terceiro setor.

Os estudos referidos alinham suas pesquisas com ênfase na análise das principais características e particularidades dos relatórios de auditoria, tanto nas empresas do segundo setor quanto nas entidades sem fins lucrativos e sua influência na qualidade da informação contábil. Verifica-se que a utilização da auditoria independente constitui um meio de evidenciar se a entidade tem apresentado demonstrações fidedignas, confiáveis e transparentes e de acordo com as normas vigentes, o que condiz com o objetivo geral do trabalho.

3 METODOLOGIA

Para responder à questão de pesquisa proposta, foram analisadas as demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor, em particular, as notas explicativas e os relatórios de auditoria independente, para tanto o estudo foi delineado como documental considerando que os dados são secundários e quanto aos objetivos, caracterizou-se como descritivo (Andrade 2002 apud Raupp & Beuren, 2014).

A tipologia de pesquisa quanto à abordagem do problema caracterizou-se como qualitativa, pois de acordo com Richardson (2008, p. 80) constitui-se como uma alternativa de investigação adequada para a compreensão da natureza do fenômeno social.

No universo das entidades de terceiro setor o objeto desta pesquisa foram as entidades privadas sem fins lucrativos que tiveram suas demonstrações contábeis publicadas entre os anos de 2013 a 2016 e, relacionada a essa população, selecionou-se uma amostra de instituições que possuíam relatório de auditoria independente. A amostragem classificou-se como não probabilística, por conveniência, pois ocorreu por acessibilidade de dados (Martins & Theóphilo, 2009).

A população da presente pesquisa considerou as entidades sem fins lucrativos que se enquadraram no conceito definido por Salamon e Anheier (1992, 1997 apud Cruz, 2010), isto é, que fossem privadas, formais, autônomas, não distribuidora de lucros e voluntárias. Desta



forma, a fim de definir o universo de entidades a serem analisadas, foram excluídos partidos políticos, federações, sindicatos, e outras por não se adequarem ao conceito acima citado.

Quanto aos procedimentos de coleta, foi realizada na primeira etapa a extração de demonstrações contábeis na base de dados “balanços.com.br”, compreendendo o período de 2013 a 2016.

Para coletar as demonstrações contábeis foram aplicados filtros a fim de se obter demonstrações de entidades sem fins lucrativos, uma vez que na base de dados utilizada encontra-se relatórios tanto do primeiro quanto do segundo setor. Para tanto os filtros foram elaborados conforme os três critérios a seguir:

1º) Tendo como base o Código Civil, que prevê as formas jurídicas para o terceiro setor, utilizando assim, como palavras de busca “associação”, “fundação” e “organização religiosa”;

2º) Baseando-se em Slomski et al. (2012), que discorrem sobre a diversidade de instituições e os principais componentes abrangidos pelo terceiro setor, entre os quais compreendem as organizações não governamentais (ONG) e as entidades de iniciativa empresarial cujas palavras de busca foram “ONG” e “Instituto”, uma vez que dentro das instituições de iniciativa empresarial a segunda é uma nomenclatura utilizada regularmente. E por fim, foram excluídas as entidades paraestatais e empreendimentos de serviços no terceiro setor por não atenderem ao critério definido por Salamon;

3º) Filtro por setor, disponibilizado pela base de dados consultada, denominado “Setor Fundações”.

Optou-se por não utilizar buscas por títulos, certificados e qualificações, uma vez que a maioria das organizações que os possuem se enquadram nos filtros de busca já mencionados.

Após definidos os critérios de busca, foram encontradas 949 organizações. A seguir, eliminaram-se duplicidades relativas a: (i) possíveis empresas do primeiro e segundo setor que por ventura possuíssem no nome os filtros utilizados e; (ii) as entidades que não publicaram nenhuma demonstração contábil entre os anos abordados na pesquisa. Por fim, realizou-se uma análise minuciosa nos relatórios contábeis (especificamente nas notas explicativas) das entidades restantes com o intuito de confirmar se estavam enquadradas no terceiro setor de acordo com os conceitos e definições estabelecidos neste estudo.

A partir desta seleção iniciou-se o processo de verificação quanto à divulgação das demonstrações contábeis acompanhadas ou não do relatório de auditoria independente, publicadas no período de 2013 a 2016. Conforme a NBC TG 26 (R5), as demonstrações contábeis das organizações devem ser apresentadas pelo menos anualmente, por isso esperou-se encontrar nesta pesquisa um total de 2.424 observações.

No entanto, a amostra do presente trabalho resultou em 606 entidades privadas sem fins lucrativos, das quais foram analisadas apenas 1.064 observações no período, uma vez que nem todas as entidades tinham publicações consecutivas nos 4 anos investigados na base de dados, e isso não se constituía pré-requisito para o estudo.

Assim pode-se atribuir a diferença de 1.360 observações à não divulgação de demonstrações contábeis ou por não constarem na base de dados utilizada, podendo ser esta, uma limitação da pesquisa.

A forma como se conduz o estudo e se obtêm os dados caracterizou os procedimentos na pesquisa científica, concomitante a essa etapa fez-se necessário a análise e a interpretação sistemática dos dados para que o problema investigado fosse esclarecido. Assim, a análise de conteúdo possibilitou verificar a comunicação de maneira objetiva e organizada na busca dos detalhes das informações e evidências disponíveis (Martins & Theóphilo, 2009).

Logo o estudo pretendeu investigar através da análise de conteúdo, os principais aspectos descritos nos relatórios de auditoria independente das entidades sem fins lucrativos.



4 ANÁLISE DE DADOS

Nesta seção, apresenta-se a descrição e análise dos resultados do estudo. Como já exposto, foram analisadas 1.064 observações no período de 4 anos e as análises iniciais foram segregadas por tipo de entidade: associações (839 observações) e fundações (225 observações). A Tabela 2 expõe a frequência de demonstrações contábeis divulgadas com e sem relatório de auditoria pelas associações e fundações.

Tabela 2 - Demonstrações contábeis divulgadas com ou sem relatório de auditoria

Associações e Fundações	TOTAL (2013 a 2016)	
	Frequência	%
Com relatório	587	55,2
Sem relatório	477	44,8
Total	1.064	100

Fonte: Elaborado pelos próprios autores com dados da pesquisa.

Da totalidade de 1.064 observações, contou-se que é superior a frequência na qual o relatório do auditor independente acompanha as demonstrações contábeis, sendo 55,2% (587) das demonstrações para o período investigado (2013 a 2016).

Nas Tabelas 3 e 4 a assiduidade de demonstrações contábeis divulgadas com ou sem relatório de auditoria são destacadas por ano e, os resultados obtidos são apresentados, separadamente, por associações (Tabela 3) e fundações (Tabela 4).

Tabela 3 - Demonstrações contábeis divulgadas com ou sem relatório de auditoria – Associações

Associações	2013		2014		2015		2016		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Com relatório	89	45	134	55	119	58	108	57	450	54
Sem relatório	108	55	111	45	87	42	83	43	389	46
Total	197	100	245	100	206	100	191	100	839	100

Fonte: Elaborado pelos próprios autores com dados da pesquisa.

Do total de 839 demonstrações contábeis contidas na Tabela 3, 54% (450) apresentaram o relatório de auditoria independente das associações analisadas no período que compreende 2013 a 2016. Vale ressaltar que o ano 2013 foi o único em que as demonstrações não auditadas superaram as auditadas, resultando em 55% (108) sem relatório de auditoria.

Tabela 4 - Demonstrações contábeis divulgadas com ou sem relatório de auditoria – Fundações

Fundações	2013		2014		2015		2016		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Com relatório	34	58	37	61	37	66	29	59	137	61
Sem relatório	25	42	24	39	19	34	20	41	88	39
Total	59	100	61	100	56	100	49	100	225	100

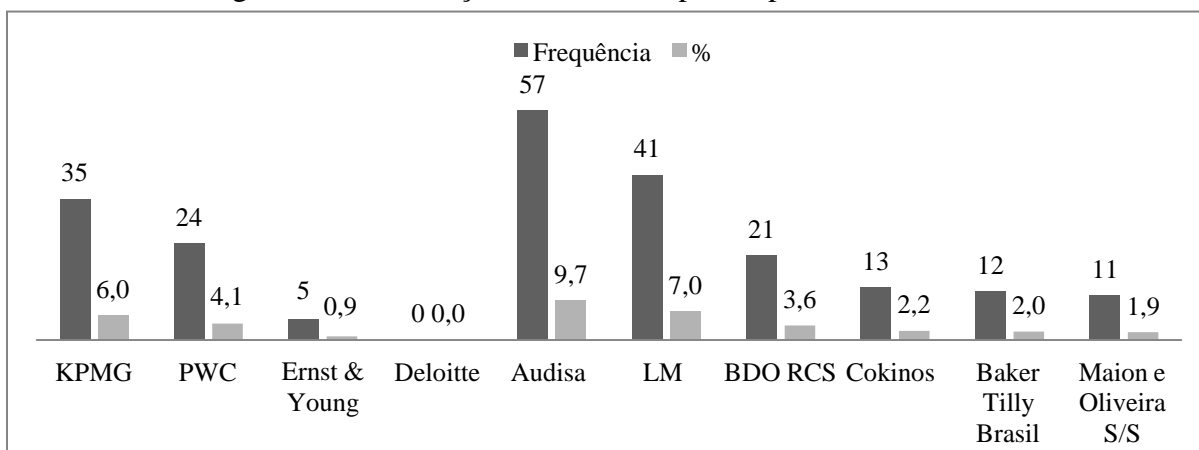
Fonte: Elaborado pelos próprios autores com dados da pesquisa.

Já nas fundações (Tabela 4), em todos os anos as demonstrações contábeis divulgadas com o relatório do auditor independente ultrapassaram os 50%, resultando em um total de 225 demonstrações analisadas e 61% (137) auditadas.

Dentre as demonstrações contábeis divulgadas com o relatório de auditoria (587), buscou-se identificar as empresas de auditoria mais recorrentes no período estudado, assim as empresas de auditoria que tivessem auditado até dez vezes foram agrupadas e as que auditaram mais do que esse limite (dez vezes) estão expostas na Figura 1.



Figura 1 – Distribuição de relatórios por empresas de auditoria



Fonte: Elaborado pelos próprios autores com dados da pesquisa.

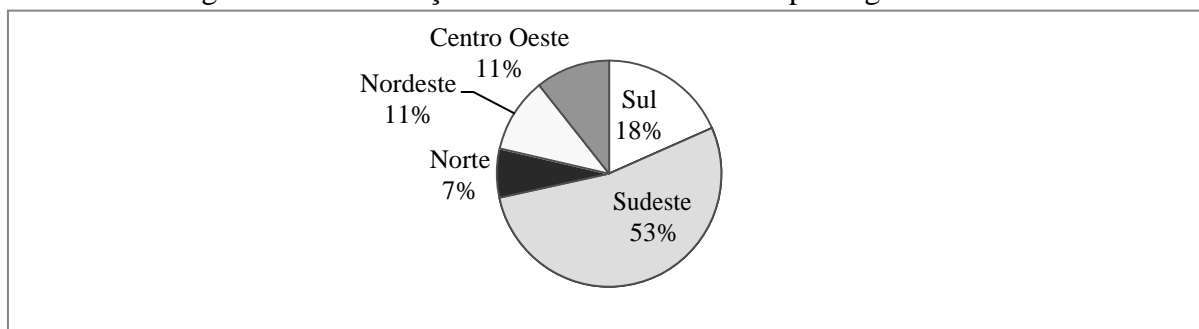
Observou-se que a Audisa Auditores Associados obteve assiduidade em 57 (9,7%) demonstrações, em seguida a LM Auditores Associados com 41 (7%) e só então apareceram duas das denominadas *Big Four*, a KPMG, com 35 (6%), seguida pela PWC com 24 (4,1%) demonstrações auditadas.

Um fato interessante que pode ser percebido está ligado à auditoria realizada pelas *Big Four*, uma vez que, neste estudo, elas auditaram apenas 64 demonstrações contábeis, o que significa meramente 10,9% do universo analisado, enquanto as demais totalizaram 523, (89,1%). O que difere dos resultados encontrados por Damascena (2011), que observou uma maior participação das *Big Four* em demonstrações auditadas de organizações do segundo setor. Consequentemente, notou-se que a maior parte das demonstrações foram auditadas por pequenas empresas de auditoria.

Destaca-se portanto que as firmas agrupadas por não atingirem o limite mínimo estabelecido de demonstrações auditadas (dez vezes) totalizou em 368 demonstrações contábeis, isto é, 62,7% dos relatórios. Já as demais (219 demonstrações) cujos percentuais estão expressos no Figura 1 correspondem a 37,3%.

A Figura 2 demonstra as regiões do Brasil que possuem, em maior quantidade, entidades do terceiro setor que divulgaram relatórios contábeis devidamente auditados.

Figura 2 – Distribuição das entidades auditadas por regiões brasileiras



Fonte: Elaborado pelos próprios autores com dados da pesquisa.

Enfatiza-se a região sudeste do país com mais da metade das entidades examinadas, totalizando 53%, posteriormente, com 18%, a região sul.

A Tabela 5, aborda a quantidade de relatórios de auditoria por tipo de opinião não modificada, com modificação e assuntos adicionais presentes nas associações e nas fundações.



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Tabela 5 – Quantidade de relatórios por tipo de opinião – Associações e Fundações

Associações e Fundações	Total 2013 a 2016	
	Frequência	%
Opinião não modificada	221	37,6
Opinião modificada e assuntos adicionais	366	62,4
Total	587	100

Fonte: Elaborado pelos próprios autores com dados da pesquisa.

Relativo à emissão de opinião nos relatórios de auditoria, percebeu-se que, quando são englobados, associações e fundações, a frequência referente a nenhuma modificação representou 37,6% (221), enquanto os relatórios com opinião modificada e assuntos adicionais somaram 62,4% (366), conforme expresso na Tabela 5.

Nas Tabelas 6 e 7 são apresentadas, de forma detalhada, os tipos e a frequência das opiniões não modificadas, modificadas e assuntos adicionais.

Tabela 6 – Quantidade de relatórios por tipo de opinião – Associações

Associações	Total 2013 a 2016	
	Freq.	%
Opinião não modificada		
Sem modificação e assuntos adicionais	157	35
Opinião modificada e assuntos adicionais		
Opinião com ressalva	20	5
Opinião com ressalva e Parágrafo de Ênfase	5	1
Opinião com ressalva e Parágrafo de Outros Assuntos	17	4
Opinião com ressalva, Parágrafo de Ênfase e de Outros Assuntos	20	5
Opinião com ressalva e Principais Assuntos de Auditoria	1	0
Opinião com ressalva, Parágrafo de Outros Assuntos e Principais Assuntos de Auditoria	1	0
Opinião com ressalva, Parág. Ênfase, de O. Assuntos e Principais Assuntos de Auditoria	1	0
Opinião Adversa e Parágrafo de Ênfase	1	0
Parágrafo de Ênfase	35	8
Parágrafo de Outros Assuntos	128	28
Parágrafo de Ênfase e de Outros Assuntos	56	12
Parágrafo de Ênfase e Principais Assuntos de Auditoria	1	0
Abstenção de Opinião	0	0
Abstenção de Opinião e Parágrafos de Outros Assuntos	1	0
Principais Assuntos de Auditoria	3	1
Principais Assuntos de Auditoria e Parágrafos de Outros Assuntos	3	1
Total	450	100

Fonte: Elaborado pelos próprios autores com dados da pesquisa.

A quantidade de relatórios por tipo de opinião nas associações, expostos na Tabela 6, revelou um resultado expressivo quanto às opiniões sem modificação e assuntos adicionais, perfazendo o total de 35% (157), dos relatórios avaliados. Em relação à opinião modificada e assuntos adicionais, constatou-se que os relatórios apresentaram, em sua maioria, assuntos adicionais de parágrafo de outros assuntos, totalizando 28% (128).



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil
Centro de Eventos da UFSC
12 a 14 de agosto de 2018

Tabela 7 – Quantidade de relatórios por tipo de opinião – Fundações

Fundações	Total 2013 a 2016	
	Frequência	%
Opinião não modificada		
Sem modificação e assuntos adicionais	64	47
Opinião modificada e assuntos adicionais		
Opinião com ressalva	6	4
Opinião com ressalva e Parágrafo de Ênfase	4	3
Opinião com ressalva e Parágrafo de Outros Assuntos	8	6
Opinião com ressalva, Parágrafo de Ênfase e de Outros Assuntos	7	5
Parágrafo de Ênfase	10	7
Parágrafo de Outros Assuntos	33	24
Parágrafo de Ênfase e de Outros Assuntos	5	4
Total	137	100

Fonte: Elaborado pelos próprios autores com dados da pesquisa.

Análogo aos resultados anteriores, as fundações (Tabela 7) também evidenciaram quantidade de relatórios de auditoria com opinião não modificada com representatividade considerável de 47% (64). Do mesmo modo, no que tange à frequência de opiniões modificadas e com assuntos adicionais, a emissão de parágrafos de outros assuntos mostrou-se expressivo em 24% (33) das demonstrações.

No que se refere ao processo de identificação das causas dos relatórios emitidos com ressalvas, encontrou-se que os assuntos mais frequentes estavam relacionados ao imobilizado, estoques, discordância de práticas e normas contábeis e assuntos diversos.

A Tabela 8 expõe os resultados encontrados acerca das ressalvas relativas ao imobilizado.

Tabela 8 – Assuntos de ressalva relativo ao Imobilizado

Descrição	Fundação	Associação	Total (2013 a 2016)	
			Freq.	%
Ativo imobilizado superavaliado	-	1	1	4
Falta de controle interno de imobilizado recebido em doações.	-	1	1	4
Imobilizado não avaliado pelo custo atribuído (<i>Deemedcost</i>)	-	1	1	4
Ausência de identificação do imobilizado	-	4	4	16
Falta de controle permanente e não individualizado do ativo imobilizado	-	4	4	16
Discordância às instruções da NBC TG 27 (R3) – Ativo Imobilizado	3	9	12	48
Ausência de reconhecimento de depreciação	-	2	2	8
Total	3	22	25	100

Fonte: Elaborado pelos próprios autores com dados da pesquisa.

Os assuntos referentes ao ativo imobilizado, presentes na Tabela 8, reúnem um total significativo de 25 ressalvas. Nota-se, portanto, uma considerável regularidade para as ressalvas referente às discordâncias da NBC TG 27 (R3), com um total de 48% (12) deste montante.

No que tange aos assuntos de ressalvas relacionados à discordância de práticas e Normas Contábeis, a Tabela 9 indica as causas mais recorrentes.



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil
Centro de Eventos da UFSC
12 a 14 de agosto de 2018

Tabela 9 – Assuntos de ressalva relativo à discordância de práticas e Normas Contábeis

Descrição	Fundação	Associação	Total (2013 a 2016)	
			Freq.	%
Discordância às instruções da NBC TG 23 (R1) – Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro	1	2	3	20
Discordância às instruções da NBC TG 25(R1) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	-	1	1	7
Discordância às instruções da NBC TG 36 (R3) – Demonstrações Consolidadas	6	-	6	40
Não conformidade às instruções do CPC 00 (R1) – Estrutura conceitual para elaboração e divulgação do relatório contábil-financeiro	1	1	2	13
Não conformidade com a ITG 2002 (R1) – Entidade sem finalidade de lucros.	2	-	2	13
Não adequação às práticas contábeis referente a Ajuste a Valor Presente – CPC 12	-	1	1	7
Total	10	5	15	100

Fonte: Elaborado pelos próprios autores com dados da pesquisa.

Quanto à discordância ou não adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade (Tabela 9), assinalou-se o montante de 15 ressalvas com esse tema, dentre as quais, evidenciou-se a desconformidade às instruções da NBC TG 36 (R3) em 40% (6) dos relatórios com modificação.

Quanto às ressalvas relativas aos estoques, a Tabela 10 demonstra os fatos mais assíduos nos relatórios estudados.

Tabela 10 – Assuntos de ressalva relativo aos Estoques

Descrição	Fundação	Associação	Total (2013 a 2016)	
			Freq.	%
Inexistência de controle de estoque	-	2	2	15
Limitação quanto a existência e valorização do inventário físico dos estoques.	-	5	5	38
Auditoria contratada após o fechamento do inventário físico dos estoques.	-	5	5	38
Falta de controle no estoque de doações.	-	1	1	8
Total	-	13	13	100

Fonte: Elaborado pelos próprios autores com dados da pesquisa.

Notou-se que tanto a limitação referente à existência e valorização do inventário físico dos estoques quanto a auditoria contratada após o seu fechamento, perfizeram 38% (5), o que significa que quando somados, atingiram 76% (10) dos assuntos relacionados a este tema. Além disso, salienta-se que não foram encontrados conteúdos acerca de estoques nas ressalvas emitidas por entidades classificadas como Fundação.

Pertinente aos demais assuntos encontrados nas ressalvas emitidas, a Tabela 11 exhibe, diversos temas que não se enquadraram nas classificações anteriores.



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Tabela 11 – Assuntos de ressalva relativo à Assuntos Diversos

Descrição	Instituto	Fundação	Associação	Total (2013 a 2016)	
				Freq.	%
Registro de crédito de improvável realização	-	-	1	1	2
Obrigações Trabalhistas (Provisão de férias e encargos)	4	5	-	9	16
Circularizações	2	2	-	4	7
Acordo Judicial não honrado pela parte Contrária	1	-	-	1	2
Falta de controle gerencial relativo ao custo do produto	-	3	-	3	5
Falta de avaliação de <i>impairment</i> dos ativos	2	6	4	12	21
Inconsistência nos índices financeiros da Entidade	-	-	1	1	2
Limitação de escopo ou restrição dos procedimentos de auditoria	6	1	7	14	25
Impossibilidade de formar opinião sobre a adequação dos saldos	1	3	7	11	20
Total	16	20	20	56	100

Fonte: Elaborado pelos próprios autores com dados da pesquisa.

Observou-se de forma ampla (Tabela 11), que a limitação de escopo ou restrição dos procedimentos de auditoria foi a causa mais incidente de opinião com ressalva nesse conjunto, equiparando-se aos resultados alcançados por Damascena (2011) em organizações do segundo setor. Assim esse evento atingiu 25% (14) dos assuntos diversos.

Além disso, a falta de avaliação de *impairment* dos ativos e a impossibilidade de formar opinião sobre a adequação dos saldos obtiveram ocorrência em 12 e 11 ressalvas, respectivamente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou analisar e descrever as principais características encontradas nos relatórios de auditoria independente emitidos para entidades do terceiro setor, identificando no processo as causas dos relatórios emitidos com ressalvas. Para isso, 606 entidades privadas sem fins lucrativos foram investigadas de acordo com relatórios disponibilizados correspondentes ao período de 4 anos (2013 a 2016), sendo analisadas 1.064 demonstrações contábeis, das quais 587 possuíam o relatório de auditoria, o que reflete em 55,2% do total de demonstrações.

Cabe destacar que, na base de dados utilizada nesta pesquisa, apenas 11% (67) das 606 entidades investigadas tiveram suas demonstrações contábeis auditadas durante os quatro anos consecutivos (2013 a 2016).

No que se refere aos relatórios divulgados com opinião modificada e assuntos adicionais (366 relatórios – Tabela 5) foi totalizado 109 opiniões com ressalvas, para o período analisado, conforme expressos nas Tabelas 8, 9, 10 e 11.

Quanto aos conteúdos mais recorrentes nas ressalvas examinadas, destaca-se o grupo classificado, neste estudo, como “assuntos diversos” e “assuntos relativos ao imobilizado” que, atingem respectivamente, 51,38% (56) e 22,94% (25) do total das 109 ressalvas. Enfatiza-se que dos grupos acima citados, os assuntos específicos mais incidentes foram, a limitação de escopo ou restrição dos procedimentos de auditoria e a discordância às instruções da NBC TG 27 (R3) – Ativo Imobilizado, nessa ordem.

A auditoria independente gera informações que contribuem para um maior nível de transparência da entidade, minimizando a assimetria de informação causada pelos conflitos de agência. Os relatórios sem modificação de opinião pretendem mostrar que a entidade está agindo de acordo com as normas e tem indícios maiores de que os recursos estão sendo



administrados de forma correta. Por outro lado, os que contêm opinião modificada podem ajudar as organizações sem fins lucrativos a corrigir possíveis deficiências existentes, contribuindo, assim, para aumentar sua credibilidade frente aos investidores sociais.

Recomenda-se para pesquisas futuras, a continuidade deste estudo. No entanto, no que se refere à abordagem do problema, aconselha-se a realizar um estudo quantitativo, utilizando-se, como variáveis dependentes, os relatórios emitidos com ou sem modificação e, logo após, relacioná-los com as variáveis independentes que, por sua vez, podem se referir ao tamanho da entidade, à área de atuação ou, até mesmo, quanto ao título, à certificação ou à qualificação que a entidade possui.

REFERÊNCIAS

- Arruda, M. P. (2016). *A influência de característica da auditoria independente na qualidade da informação contábil*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, PB, Brasil.
- Becker, C. L.; Defond, M. L.; Jiambalvo, J.; & Subramanyam, K.R. (1998). *The effect of audit quality on earnings management*. Contemporary Accounting Research, 15(1).
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016a). NBC TA 700 – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Recuperado em 03 dezembro, 2017, de <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf>.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016b). NBC TA 701 – Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. Recuperado em 22 fevereiro, 2018, de <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA701.pdf>.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016c). NBC TA 705 – Modificações na opinião do auditor independente. Recuperado em 3 dezembro, 2017, de <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA705.pdf>.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016d). NBC TA 706 – Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. Recuperado em 3 dezembro, 2017, de <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA706.pdf>.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2017). NBC TG 26 (R5) – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Recuperado em 29 abril, 2018, de [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG26\(R5\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG26(R5).pdf).
- Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRC, 2016), *Terceiro Setor: Guia de orientação para o profissional de contabilidade*. Porto Alegre. Recuperado em 7 janeiro, 2018, de http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_3setor.pdf.
- Crepaldi, S. A.; & Crepaldi, G. S. (2016). *Auditoria Contábil: teoria e prática*. (10. ed.). São Paulo: Atlas.
- Cruz, C. V. O. A. (2010). *A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: Uma investigação empírica*. Dissertação de Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.



Damascena, L. G. (2011). *Pareceres de Auditoria: um estudo das ressalvas e parágrafos de ênfase constantes nas demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras*. Dissertação de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, Universidade de Brasília e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Paraíba, PB, Brasil.

Decreto-lei 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. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3100.htm.

França, J. A. de (Coord.). (2015). *Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social*. Brasília: CFC, FBC, Profis.

Iudícibus, S. de; Martins, E.; & Santos, A. dos. (2013). *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. (2. ed.). São Paulo: Atlas.

Jensen, M. C.; & Meckling, W. H. (2008). *Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade*. RAE-Revista de Administração de Empresas, 48(2), pp. 87-125.

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. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm.

Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm.

Lei n.11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm.

Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social. Recuperado de <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2009/lei-12101-27-novembro-2009-594805-normaatualizada-pl.html>.

Martins, G. de A.; & Theóphilo, C. R.. (2009). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. (2. ed.). São Paulo: Atlas.

Olak, P. A. (1996). *Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.



Olak, P. A.; & Nascimento, D. T. do. (2008). *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)*. (2. ed.). São Paulo: Atlas.

Ramos, F. M. (2014). *Qualidade da informação contábil das entidades do terceiro setor*. Dissertação de mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.

Raupp, F. M.; & Beuren, I. M. (2014). Metodologia da Pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, I. M. (Coord.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. (3. ed.). São Paulo: Atlas.

Richardson, R. J. (2008). *Pesquisa Social – Métodos e Técnicas*. (3. ed.). São Paulo: Atlas.
Slomski, V. (2009). *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo: Atlas.

Slomski, V.; Rezende, A. J.; Cruz, C. V. O. A.; & Olak, P. A. (2012). *Contabilidade do terceiro setor: uma abordagem operacional aplicável às associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas*. São Paulo: Atlas.

Souza, S. A.; Carvalho Júnior, C. V. de O.; & Albuquerque, K. S. L. de S. (2012). *Auditoria Externa em organizações do Terceiro setor: um estudo da percepção de contadores e não contadores*. *Gestão, Finanças e Contabilidade*, 2(2), pp. 47-60.

Tozzi, J. A. (2010). *Prestação de contas no terceiro setor: a dicotomia do marco regulatório*. Dissertação de Pós- Graduação em Administração, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Voese, S. B.; & Reptczuk, R. M. (2011). *Características e peculiaridades das entidades do Terceiro setor*. *Contexto*, 11(19), pp. 31-42.

Yamamoto, M. M.; & Salotti, B. M. (2006). *Informação contábil: Estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais*. São Paulo: Atlas.