

**AUDITORIA EXTERNA COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA À SOCIEDADE:
UMA ANÁLISE DO PERFIL E PERCEPÇÃO DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR
NO ESTADO DE PERNAMBUCO / BRASIL**

Milena Rayane Lopes dos Santos

Mestranda do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Pernambuco

Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

Rodrigo Vaz Gomes Bastos

Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

Área temática: J) Entidades sin Fines de Lucro

Palavras-chaves: Transparência, Auditoria Externa, Prestação de Contas das ESFL.

AUDITORIA EXTERNA COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA À SOCIEDADE: UMA ANÁLISE DO PERFIL E PERCEPÇÃO DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR NO ESTADO DE PERNAMBUCO/ BRASIL

Resumo

A presente pesquisa buscou verificar a transparência das entidades sem fins lucrativos no estado de Pernambuco quanto à divulgação das demonstrações financeiras e auditoria externa, posto que o terceiro setor vem crescendo sua atuação na economia do país. Foi utilizada uma amostra aleatória de 120 entidades para análise dos sítios eletrônicos e envio dos questionários. Constatou-se que poucas entidades disponibilizam prestações de contas ou parecer de auditoria aos interessados em seus endereços eletrônicos, apesar de considerarem uma importante ferramenta para transparência. Além disto, as entidades entendem a importância da auditoria externa, tendo algumas esse trabalho realizado mesmo não sendo obrigatório.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o terceiro setor ganhou espaço paulatinamente através das mudanças socioeconômicas ocorridas em meados do século XX. As questões sociais que antes só eram possíveis com a atuação estatal, hoje podem ser atendidas por Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) que visam o bem social e trabalham em diversos fins. Para Barreto (2000), três movimentos ocorreram na esfera pública mundial, nas décadas de 1980 e 1990, devido ao esgotamento do estado contemporâneo, a redefinição do papel do Estado nacional e de suas relações com a sociedade, a privatização de setores que antes eram de competência do Estado e a emergência do setor público não estatal – ou terceiro setor – voltado às atividades sociais sem finalidades lucrativas.

A contabilidade, por sua vez, é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se, na percepção de Sá (2010) com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais. Como uma ciência social que estuda o patrimônio da entidade, tem por objetivo principal analisar, mensurar, registrar e divulgar as transações contábeis, para fornecer demonstrações aos interesses dos usuários internos e externos, seja para as entidades destinadas ao lucro ou não. Por se distinguir com contas específicas, as prestações de contas exigem maior cuidado dos contabilistas com serviços mais qualificados e abrangentes.

A partir disto, é importante entender a relevância que a auditoria contábil externa pode trazer as entidades sem fins lucrativos, visto que a auditoria pode agregar credibilidade à imagem da organização. É uniforme a opinião de autores que a auditoria externa proporciona maior grau de confiabilidade aos usuários das demonstrações contábeis. Cardozo (1989) declara que a figura do auditor confere um maior grau de confiabilidade aos dados econômicos da organização. Power (2003) acrescenta que as demonstrações contábeis auditadas são mais confiáveis que aquelas não auditadas.

Com o crescimento das entidades do terceiro setor, aquelas que são transparentes à sociedade são vistas com uma percepção positiva por seus doadores, credores e interessados. Visto que, na prática, poucas entidades divulgam suas demonstrações financeiras ao público, no entanto, com o passar dos anos, foram regulamentadas leis e normas direcionadas a essas entidades, propiciando mais divulgações das demonstrações contábeis destas instituições.

A auditoria externa é um dos procedimentos mais importantes nas organizações do terceiro setor por gestores que se preocupam em fazer uma boa administração e garantir mais verbas para os projetos de suas entidades, já que ganham mais credibilidade junto à sociedade e conseqüentemente, conseguem mais doações e firmam novas parcerias com apoiadores e patrocinadores. (Salado, 2011).

Como bem apontam Cunha, Rengel, Klann e Scarpin (2010), a manutenção dessas entidades é por meio de doações de empresas privadas e públicas e da população em geral. Portanto, espera-se que os procedimentos de auditoria mais utilizados sejam os exames físicos, documentais e de escrituração e que as áreas com maior aplicação de testes sejam as de receitas, doações e disponibilidades. Cabe ao auditor aprofundar os seus testes nessas áreas com maior representatividade, pois as normas brasileiras de auditoria não apresentam tópicos particulares a essas organizações.

Seguindo a necessidade de trazer a pesquisa da auditoria externa como instrumento capaz de transparência nas entidades sem fins lucrativos, elaborou-se a seguinte questão problema: **Qual a percepção das Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos do estado de Pernambuco quanto à importância da Auditoria Externa como instrumento de transparência à sociedade?**

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR E SUAS NORMAS

O terceiro setor é formado por entidades que possuem finalidades sociais com funções distintas, que buscam transformar a sociedade oferecendo serviços que beneficiem a todos, gerando bem comum com o objetivo de ajudar às pessoas. Este setor é considerado como o seio no qual se criam e efetivamente se concretizam ações em prol da resolução da problemática social, na busca da valorização e promoção humana, por meio de formas criativas e eficazes. (Serpa, 2004).

De acordo com Paes (2003), o terceiro setor começou a ser acolhido por sua importância na sociedade e economia e por sua capacidade de mobilizar pessoas e recursos para o atendimento de importantes demandas sociais que o Estado não atendia; pela possibilidade na geração de empregos e pelo aspecto qualitativo, caracterizado por seu idealismo, como a participação democrática, exercício da cidadania e responsabilidade social. Desta forma, nota-se que vem crescendo nas últimas décadas, pois sua atuação vem suprindo demandas sociais que não são valorizadas pela ineficiência do primeiro setor.

Por outro lado, há quem defenda que não é dever exclusivo do Estado sanar as carências da sociedade. Como bem aponta Justen (2005), a sociedade tornou-se complexa quanto a suas necessidades, isto é, toda nação (indivíduos e empresas) com organização deve atuar para combater tais carências e não um fardo a ser carregado apenas pelas instituições financeiras governamentais.

O combate de problemáticas mundiais, a exemplo de violência, pobreza, racismo, poluição, entre outros, são práticas adotadas pelas entidades sem fins lucrativos e suas atividades não visam alcançar o lucro para a entidade. Caso obtenha, este deve ser convertido única e exclusivamente à missão da Entidade, não devendo ser distribuído entre seus membros. Como indica a ITG 2002, as entidades sem finalidade de lucro são coordenadas em torno de um patrimônio com finalidade comunitária e seu resultado, superávit ou déficit, deve ser incorporado ao Patrimônio Social, ou seja, o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido.

Além dos benefícios sociais, o terceiro setor vem contribuindo substancialmente na movimentação da economia do país, pelo seu forte potencial na geração de capital social e empregos. Segundo pesquisas realizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2010), existiam oficialmente no Brasil 290,7 mil Fundações Privadas e Associações, dentre estas 80,7 mil instituições com empregados assalariados e 210 mil sem empregados formalizados, provavelmente porque se apoiam em trabalho voluntário e prestação de serviços autônomos.

As personalidades jurídicas do terceiro setor podem ser visto no Art. 44 do Novo Código Civil, Lei n. 10.406 (2002), que considera as pessoas jurídicas de direito privado: as associações; as sociedades; as fundações; as organizações religiosas; os partidos políticos. Na Tabela 1 é possível observar as definições quanto a natureza jurídica das ESFL e recomendações de competências em seu estatuto.

Tabela 1 Definições personalidades jurídicas do terceiro setor

Personalidade Jurídica	Definição
Associações	São pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não econômicas, ou seja, sem finalidade lucrativa. Nessas entidades, o fator preponderante são as pessoas que as compõem.
Fundações	São pessoas jurídicas formadas a partir de um patrimônio; este ganha personalidade jurídica e deve ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo instituidor.

Fonte: Elaboração própria com base no Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2016).

Além disso, as organizações podem receber titulações e qualificações dadas pelo poder público, que podem ser Organizações da Sociedade Civil (OSCIP), Organizações Sociais (OS) e Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS), conforme tabela abaixo:

Tabela 2 Registros, títulos e qualificações perante o poder público

Qualificação	Disposição Preliminar	Regulamento
OSCIP	Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que tenham sido constituídas e se encontrem em funcionamento regular há, no mínimo, 3 (três) anos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei.	Lei nº 13.019, de 2014.
OS	Organizações Sociais são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta Lei.	Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998.
CEBAS	A Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.	Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Fonte: Elaboração própria com base no Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2016).

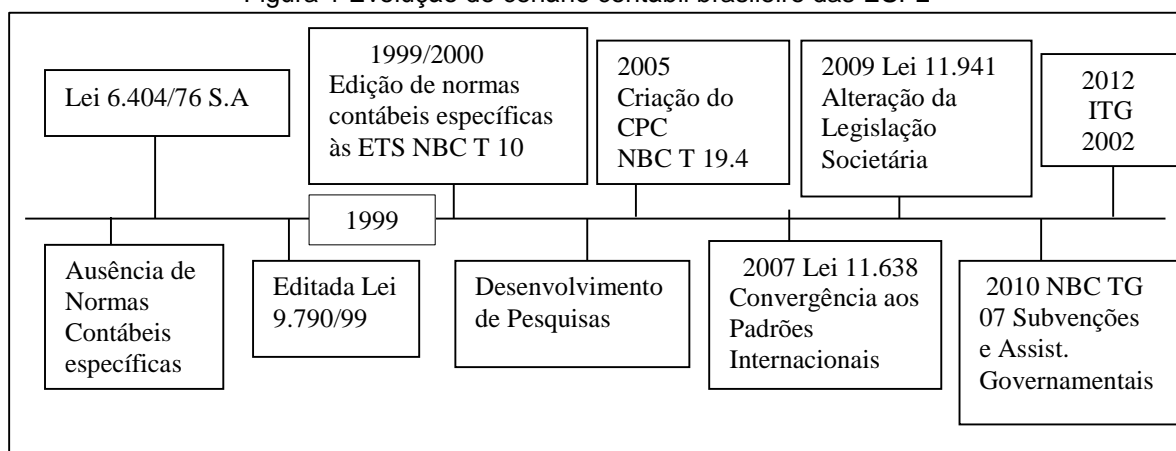
Até 1999 não havia uma legislação específica aplicável às entidades de interesse social, restando ter que seguir a Lei n. 6.404 (1976), mais conhecida como a Lei das Sociedades Anônimas, que servia a todas as entidades independentemente de sua atividade, exceto no setor público e financeiro. Cabia ao contador fazer as alterações e adaptações de acordo com as operações da entidade sem fins lucrativos, obedecendo aos princípios contábeis e os atos normativos da Receita Federal do Brasil.

Inicialmente, a primeira orientação normativa voltada às ESFL foi editada na Lei n. 9.790/99), porém, ainda estava pautada nas estruturas da Lei das Sociedades Anônimas. Posteriormente, essas instituições passaram a seguir as resoluções emitidas pelo Conselho

Federal de Contabilidade, dispostas nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), como a NBC T 10.19 (Entidades Sem Fins Lucrativos do Conselho Federal de Contabilidade), visando consolidar as técnicas para o terceiro setor às entidades que lhe couber.

A mais recente regulação contábil, ainda mais específica aos padrões internacionais de contabilidade, foi a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002, que ressalta a sua finalidade e destinação, como forma de orientação às entidades enquadradas, buscando atender as exigências legais dos procedimentos contábeis atualmente. A evolução das leis e normas no cenário contábil brasileiro pode ser evidenciada através da Figura 1 abaixo:

Figura 1 Evolução do cenário contábil brasileiro das ESFL



Fonte: Elaboração própria (2016).

2.2 CONTRIBUIÇÃO E DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A contabilidade funciona como aparato na divulgação das informações e relatórios contábeis das transações realizadas pelas entidades, principalmente, da contribuição da publicidade de relatórios claros dos recursos públicos e privados. Além de atuar na tomada de decisão, permitindo que os registros sejam claros, consistentes e em acordo com as normas e princípios vigentes legalmente. (Coan & Megier, 2010).

Nesse contexto, a contabilidade auxilia as Entidades de Terceiro Setor (ETS) desenvolvendo continuamente sua capacidade de sistema de controle e a administração em geral. Compreendendo que a informação contábil será um aspecto diferencial quando alterar a percepção do doador em relação às suas expectativas da instituição. Para tanto Cruz (2010) discorre que no âmbito do terceiro setor, informação contábil relevante é aquela que influencia a decisão do investidor social (doador) por capacitá-lo a prever os resultados das atividades da organização em termos de cumprimento de sua missão. Além disso, é crucial a informação aos potenciais e recorrentes fornecedores destas organizações, pois são eles que fornecem recursos para as suas atividades.

O papel da evidenciação, conforme Ludicibus (2000) é um compromisso inalienável da contabilidade com seus usuários e próprios objetivos. A essência da evidenciação é propiciar informações qualitativas e quantitativas, de forma ordenada e adequada ao usuário. No mundo ideal, as decisões sobre o nível de divulgação das organizações seriam baseadas no aumento do bem-estar social que ela produzisse. Com isto, é de se contar que as instituições sem fins lucrativos tenham interesse no bem-estar daqueles que estão em interação e na sua imagem, divulgando amplamente suas prestações de contas. (Hendriksen e Van Breda, 2010).

A entidade deve estar atenta quais são as demonstrações exigidas legalmente ou por estatuto social. Tendo em vista que as normas podem variar quanto aos títulos, qualificações e registros de cada uma. Desta forma é interessante que a organização, antes de adquirir os registros, perceba não só os benefícios e incentivos fiscais, mas também as obrigações inerentes.

2.3 AUDITORIA EXTERNA COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA

A auditoria surgiu juntamente à evolução do sistema capitalista em meados da revolução industrial. Com o aumento do mercado e a concorrência entre empresas, viu-se a necessidade de investir no desenvolvimento tecnológico e controles internos, aprimorando a gestão de custos e, conseqüentemente, tornando seus produtos mais competitivos no mercado. Todo esse quadro de transformação e desenvolvimento na gestão desencadeou a necessidade de aporte de recursos para as empresas, que foi adquirido junto a terceiros e credores. Estes por sua vez, precisavam saber como estava a posição patrimonial e financeira da entidade, e, assim, oferecer o devido aporte financeiro ou empréstimo que a instituição interessada precisava.

Como forma de segurança e eliminação de qualquer manipulação de informações pela administração da entidade, Almeida (2007) aponta que os futuros investidores passaram a exigir que as demonstrações contábeis fossem analisadas por um profissional independente, de reconhecida capacidade técnica. Emergindo a figura do auditor externo ou independente.

O objetivo primário de uma auditoria é prover uma asseguaração independente aos investidores de que a demonstração contábil realizada pela administração demonstra a real situação financeira da Entidade (Ojo, 2008). Assim sendo, a auditoria possibilita maior segurança e confiança nos relatórios e demonstrações de determinado período aos futuros investidores e demais usuários interessados.

Na percepção de Motta (1992), a auditoria examina sistematicamente todo o aparato que envolve a escrituração dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros da organização, com a intenção de determinar a integridade dos controles e demonstrações financeiros. Diante da análise do auditor e da emissão de sua opinião, é importante a transparência na divulgação das informações, não só na completude dos fatos, mas também na clareza, atendendo todos os usuários.

Formigoni *et al.* (2008) complementam que a independência do auditor contribui na credibilidade e confiança da análise da empresa auditada. Reiterando a sentença, Oliveira (2004) expõe que a auditoria independente se faz necessária para os usuários das demonstrações contábeis, contribuindo para que as informações prestadas sejam transparentes, possuam credibilidade e maior segurança. A auditoria externa objetiva assegurar ao público que as demonstrações contábeis estão em conformidade aos princípios legais vigentes.

Caso a entidade não seja transparente em seus resultados, Camargo (2002) evidencia que isso pode influir na captação de recursos, já que pode gerar desconfiança por falta de informações ou clareza. Além disso, uma relação transparente é importante para captar recursos, visto que nenhum agente destina seu valor a uma organização obscura e sem evidências de que sua aplicação está sendo de forma apropriada.

As informações fornecidas no parecer do auditor são de interesse ao público interno (colaboradores, voluntários, conselho diretor e conselho fiscal); financiadores e doadores nacionais e internacionais (públicos e privados); Estado (governo e órgãos reguladores); beneficiários; organizações parceiras; comunidade; bancos; fornecedores mídia e sociedade em geral. (Rangel, 2008).

Não somente por força de lei, a auditoria auxilia a entidade em diversos pontos. Como observou a KPMG (2004), a auditoria no terceiro setor pode ajudar a instituição nos seguintes aspectos:

- a) melhorar o nível dos controles internos;

- b) buscar formas alternativas de geração de renda e desvincular-se de uma situação passiva de recebimento de doações;
- c) usar a auditoria como ferramenta de marketing e relacionamento com o público externo;
- d) usar ferramentas gerenciais no processo de administração do negócio;
- e) incentivar o treinamento e a capacitação dos profissionais das áreas Administrativa e Financeira, melhorando o nível da Controladoria, e;
- f) divulgar dados do balanço social e outros indicadores operacionais nas demonstrações financeiras (transparência).

As organizações do terceiro setor, entendendo a importância da contratação do serviço do auditor independente, demonstra a seriedade com que a entidade gerencia seus recursos financeiros, econômicos e patrimoniais, que na maioria dos casos são doações de pessoas físicas ou jurídicas e recursos provenientes do estado, além de propiciar maior controle interno à gerência da movimentação que ocorre no período da entidade.

Por fim, compreende-se que o processo de auditoria externa nas entidades do terceiro setor, previna e evita acontecimentos de falhas e proporciona a correção de erros em tempo hábil. A auditoria externa busca e avalia constantemente o sistema contábil e de controles internos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para construção do resultado utilizou-se análise dos sites eletrônicos e um questionário. O questionário foi estruturado em dezesseis questões, com três blocos: o primeiro verificou o perfil dos profissionais atuantes na gestão das entidades sem fins lucrativos; o segundo bloco traçou o perfil das entidades pesquisadas e por fim, no terceiro bloco, analisou a percepção dos benefícios da auditoria externa no processo de transparência às entidades sem fins lucrativos.

A amostra inicial totalizou 120 entidades, sendo estas fundações privadas e associações sem fins lucrativos, sediadas no estado de Pernambuco. Foram colhidas 28 instituições filiadas a Associação Brasileira de Organizações não Governamentais (ABONG) e 92 obtidas no site ONGs Brasil.

Das 120 entidades contatadas via e-mail, 27 voltaram, além disto, não foi possível contato por telefone. Dessas, 16 não possuíam páginas na internet, concluindo-se que provavelmente a entidade foi desligada, desta forma, a amostra de possíveis respondentes foi reduzida a 93 entidades, no qual se obteve 22 respostas ao total.

A maioria das questões foi de múltipla escolha, além de perguntas em escala Likert. Apenas uma questão foi aberta e uma permitia escolher mais de uma alternativa. As entidades tiveram a opção de se abster da identificação, sendo questão opcional indicar o nome no questionário, por isto, utilizaram-se apenas os dados coletados para conclusão das informações.

Tabela 3 Questionário aplicado sobre a Auditoria no processo de Transparência

Perfil do profissional	
1	Grau de instrução
2	Área de formação ou profissão
3	Contato com a matéria de terceiro setor
Perfil da Entidade	
4	Qualificação de OSCIP
5	Obrigatoriedade da publicação das DFs
6	Frequência de publicação
7	Elaboração em acordo com o modelo
8	Possui auditoria
9	Transparência no site
10	Obrigatoriedade de auditoria externa

Percepção da entidade	
11	Contrataria auditoria independentemente de obrigatoriedade
12	Importância da auditoria como fator de transparência
13	Recomendação de ter auditoria
14	Facilidade de captação de recursos
15	Site como ferramenta de captação de recursos
16	Pontos de melhoria a partir da auditoria

Fonte: Elaboração própria (2016).

Acerca da análise dos sítios eletrônicos, das 28 entidades associadas à ABONG, todas obtinham sites, onde 2 estavam sem funcionamento. Já das 92 entidades colhidas no site ONGs Brasil, 49 não disponibilizaram o site, apenas e-mail e telefone de contato. Desse modo, foram acessados os 43 sites dispostos do ONGs Brasil, dentre os quais 12 estavam fora de funcionamento, nas demais, realizou-se uma busca pelo nome da entidade com o intuito de encontrar alguma página na *web*. No total foram analisados 71 endereços eletrônicos (sites e blogs).

A análise dos sítios eletrônicos ocorreu entre os dias 05 a 20 de outubro de 2016, com alguns parâmetros aprofundados, como a disponibilização da localização e do endereço físico, data de fundação, solicitação de doações, facilidade de acesso das prestações de contas, divulgação e atualização das demonstrações contábeis e a disponibilização do relatório de atividades (anual, semestral ou trimestral).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção está dividida na análise dos sítios eletrônicos e do questionário.

4.1 ANÁLISE DAS ESFL COM SÍTIOS ELETRÔNICOS

Nesta seção foi investigado se o endereço eletrônico da organização disponível na *web* possuía informações gerais como: endereço físico, data de fundação, registro ou título, solicitação de doações e relatórios de atividades. Ademais, para fins de transparência observou-se a disposição de aba ou link de fácil acesso com nomenclaturas de transparência e/ou prestação de contas, demonstrações contábeis, quais eram e se estavam atualizadas. Tendo isto, cruzaram-se os dados, formulando possíveis dependências entre as variáveis.

4.1.1 INFORMAÇÕES GERAIS DAS ENTIDADES

Inicialmente investigou-se quais entidades informavam seus endereços físicos, visto que é uma provável forma de afirmação da sua existência física. Este dado foi considerado importante, pois para alguns doadores a visita na instituição é necessária para conhecê-la melhor. Tendo isto, observou-se que 96% apresentavam endereço na página eletrônica. (ver Tabela 4).

	Quantidade	Percentual
Sim	68	95,77%
Não	03	04,23%
Total	71	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

No intuito de analisar a representatividade das entidades por ano, colheu-se nos endereços eletrônicos o ano de fundação para comparar as informações com os dados divulgados pelo IBGE 2010. É possível observar que o período com maior abertura de ESFL

foi entre 1991 e 2000, o que pode ser explicado pela força e visibilidade das ONGs a partir da década de 1990 (ver Tabela 5).

Tabela 5 Distribuição das ESFL por data de fundação (Brasil x Pernambuco)

Faixas de Anos das Fundações	ESFL (IBGE 2010)*		Sítios Eletrônicos analisados (PE, 2016)**	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Até 1970	9.558	3,29%	09	16,98%
1971-1980	27.270	9,38%	04	7,55%
1981-1990	45.132	15,53%	12	22,64%
1991-2000	90.079	30,99%	18	33,96%
2001-2005	58.388	20,09%	03	5,66%
2006-2010	60.265	20,73%	07	13,21%
Total válido	290.692	100,00%	53	100,00%
Não localizado	-	-	18	-
Total	290.692	-	71	-

*Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Cadastro Central de Empresas (2010).

**Fonte: Elaboração própria (2016).

No histórico das entidades foram investigados quais eram suas qualificações, registros ou títulos. Observou-se que 19,72% possuem a qualificação de OSCIP, um índice considerado baixo, apesar da Lei do Terceiro Setor que criou a OSCIP ter sido considerada um marco legal para estudiosos do terceiro setor, a aderência pelas entidades não foi grande. Constatou-se que 32% das entidades não dispunham registros ou títulos, apenas se autointitulavam como entidade sem fins lucrativos ou ONGs. (ver Tabela 6).

Tabela 6 Quanto ao registro (OSCIP, Utilidade Pública ou ONG)

	Quantidade	Percentual
OSCIP	14	19,72%
Utilidade Pública	06	08,45%
ONG	28	39,44%
Não declarado	23	32,39%
Total	71	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

Acerca da solicitação de doações, foi investigado se possuíam link ou aba em suas páginas com chamativas aos internautas, tais como: Doe, colabore e ajude, identificou-se 33 instituições que fazem este apelo, conforme tabela 7.

Tabela 7 Solicitação de doações

Solicita doações no site?	Quantidade	Percentual
Sim	33	46,48%
Não	38	53,52%
Total	71	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

O relatório de atividades foi importante na análise dos sítios, pois é um complemento para os interessados conhecerem melhor as principais realizações da instituição em sua prática, em determinado período, não substituindo a importância das informações financeiras. Em pesquisa aos sites foi encontrado em 12 (17%) das entidades, explícito na tabela 8.

Tabela 8 Disponibilização do relatório de atividades

	Quantidade	Percentual
Sim	12	16,90%
Não	59	83,10%
Total	71	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

4.1.2 TRANSPARÊNCIA E PRESTAÇÃO DE CONTAS

A transparência das instituições sem fins lucrativos é um fator bastante importante, visto que a manutenção das atividades depende dos auxílios e doações de terceiros. Desta forma, procurou-se nos endereços eletrônicos quais entidades dispunham em link ou aba de fácil acesso aos usuários, com nomenclaturas tais como: transparência, prestações de contas, relatórios financeiros etc. Apurou-se que 14% das entidades fazem essa chamada, os resultados obtidos foram comparados com uma pesquisa realizada por Oliveira e Miranda (2009) no Brasil e os dados apresentam uniformidade (ver Tabela 9).

Tabela 9 Aba ou link sobre transparência

	Oliveira e Miranda (2009)*		Lopes et al. (2016)**	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Sim	27	13,2%	10	14,08%
Não	178	86,8%	61	85,92%
Total	205	100,00%	71	100,00%

*Fonte: Oliveira e Miranda (2009).

**Fonte: Elaboração própria (2016).

Nas entidades que forneciam prestações de contas financeiras em seus sites eletrônicos foram considerados relatórios que apresentasse dados econômico-financeiros e sua atualização. Entraram para os dados as seguintes demonstrações financeiras: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração do Fluxo de Caixa e Parecer de auditoria. Como exposto na tabela 10, apenas 15,5% das organizações forneciam suas demonstrações, destas observou-se que 4 estavam atualizadas, ou seja os dados eram de 2015 e 7 constavam demonstrações entre 2010-2013.

Tabela 10 Prestação de contas nos sites

	Quantidade	Percentual
Sim	04	5,63%
Sim, mas desatualizada.	07	9,86%
Não	60	84,51%
Total	71	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

Na Tabela 11 estão dispostas as demonstrações fornecidas nas entidades que divulgaram em seus sites e se tinha parecer de auditoria externa. Na amostra utilizamos também as organizações que estavam com as DFs desatualizadas, visto que é provável que a instituição permaneça realizando as mesmas demonstrações, mas não foi disposta no site.

Tabela 11 Demonstrações realizadas pelas ESFL

	Quantidade	Percentual
BP ou BS	10	90,91%
DRE	07	63,64%
DMPL	04	36,36%
DFC	03	27,27%
Parecer de Auditoria	04	36,36%
Total DFs	28	-
Total entidades	11	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

Do total da amostra de 14 entidades qualificadas como OSCIP apenas 14% divulgaram suas prestações de contas e 3 entidades 21% do total dispuseram aba ou link de transparência em sua página. Uma entidade disponibilizou parecer de auditoria externa e 28,57% continuam o relatório de atividades. A qualificação de OSCIP surgiu pela Lei 9.790/99, visto isto se observou a correlação das entidades fundadas a partir de 1999, com aderência

de 50% do total. Vale salientar que as OSCIP são obrigadas a realizar auditoria externa, prestarem contas e apresentar o relatório de atividades no encerramento do exercício por qualquer meio eficaz. Contudo, como se ver as entidades ainda não tem o site como uma ferramenta de divulgação das demonstrações contábeis e transparência à sociedade (ver Tabela 12).

Tabela 12 Nível de divulgação das OSCIPs

	Quantidade	Percentual
Transparência	03	21,42%
Prestação de Contas	02	14,28%
Parecer de Auditoria	01	07,14%
Relatório de Atividades	04	28,57%
Fundação acima de 1999	07	50,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

Cruzando-se o tempo de existência da instituição com seu nível de transparência e disponibilização de prestação de contas, observou-se que as entidades criadas mais recentemente são as que mais chamam atenção para suas prestações de contas e também dispõem essas prestações aos usuários. Isto pode ser explicado com a mudança de hábito dos gestores, que passaram a valorizar mais a contabilidade como garantia de manter as obrigações legais em cumprimento às normas. (ver Tabela 13).

Tabela 13 Data de fundação da ESFL x Transparência e Prestação de Contas

Fundação	Transparência		Prestação de Contas	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Antes de 1990	02	20,00%	03	27,27%
Após 1990	06	60,00%	07	63,64%
Não Localizada	02	20,00%	01	09,09%
Total	10	100,00%	11	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA E ESTATÍSTICA DOS QUESTIONÁRIOS

4.2.1 PERFIL DO PROFISSIONAL ATUANTE

A primeira parte do questionário foi constituída de 3 questões com o foco na verificação técnica dos profissionais atuantes na gestão das entidades. Ao entrar em contato com as instituições, solicitou-se que o questionário fosse respondido por alguém responsável por decisões, podendo ser contador, coordenador, administrador, que soubesse informar as características da entidade.

A análise do perfil do profissional permitiu investigar particularidades que possam refletir no nível de transparência da organização, sua percepção quanto a necessidade da contratação de um auditor externo e se vem prestando contas regularmente. Traçando um perfil inicial dos respondentes é possível afirmar que nenhum profissional possui grau de instrução inferior ao nível superior, 7 dos entrevistados tinha especializações e 1 com o grau de mestrado. Acerca da formação 68% indicaram serem formados em ciências contábeis, administração e áreas afins, no entanto 32% se tratavam de profissionais com cursos de pedagogia, história, química e etc. Observe a Tabela 14.

Tabela 14 Análise do perfil do profissional atuante nas ESFL

Grau de Instrução			Formação ou Atuação		
Sup. Incompleto	Sup. Completo	Especialização e Mestrado	Contabilidade	Administração e áreas afins	Outros Cursos

Qtd.	04	10	08	07	08	07
%	18,20%	45,50%	36,30%	31,81%	36,36%	31,81%

Fonte: Elaboração própria (2016).

Por último, foi analisado se o gestor alguma vez já cursou a cadeira de contabilidade aplicada ao terceiro setor ou realizou algum curso, 59% dos respondentes indicaram não ter tido este contato antes e 41% chegaram a cursar algo relacionado ao terceiro setor. Com isto, é possível concluir que muitos gestores estão numa entidade do terceiro setor, mas não teve conhecimento técnico para assumir tal responsabilidade.

4.2.2 PERFIL DAS ENTIDADES

A pesquisa restringiu-se em associações e fundações no estado de Pernambuco, as quais atuavam em diversas áreas: saúde, educação, assistência social, reabilitação, incentivo, inclusão das minorias etc.

Questionados quanto se possuíam qualificação de OSCIP, 19 entidades (86%) respondeu que não possuíam, desta forma obtivemos resultados em conformidade com o que foi analisado nos endereços eletrônicos visto que poucas organizações aderiram a esta qualificação, observe a Tabela 15.

Tabela 15 Qualificação de OSCIP

	Resposta	Quantidade	Porcentagem
A entidade possui qualificação de OSCIP?	Sim	03	14,00%
	Não	19	86,00%
Total		22	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

Buscou-se saber se essas entidades estão obrigadas a publicar suas demonstrações financeiras, as formas de divulgações não foram questionadas. A publicidade dessas demonstrações pode ser feita, na imprensa oficial ou privada, dependendo da iniciativa da própria organização. A obrigatoriedade de divulgar é de força regulamentar para algumas, mas também pode ser uma exigência do próprio estatuto da instituição. Das entidades que responderam 73% disseram que não são obrigadas e apenas 6 entidades (27%) responderam que eram obrigadas a publicar as demonstrações financeiras.

Em relação a frequência com que a entidade vem publicando suas demonstrações contábeis, 36% responderam que sempre publicam, seguido de nunca 32% e algumas vezes 14%. Considerando as respostas sempre e na maioria das vezes como entidades que publicam rotineiramente, tem-se 45,5% das organizações. Hendriksen e Van Breda (2010) discorrem que a divulgação das demonstrações financeiras relevantes impede a ocorrência de surpresas que poderiam alterar as percepções a respeito do futuro da empresa. (ver Tabela 16).

Tabela 16 Frequência de publicação das DFs

	Resposta	Quantidade	Porcentagem
A entidade vem publicando as demonstrações financeiras anualmente?	Sempre	08	36,40%
	Na maioria das vezes	02	09,10%
	Algumas vezes	03	13,60%
	Poucas vezes	02	09,10%
	Nunca	07	31,80%
Total		22	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

A preparação do balanço patrimonial em uniformidade ao modelo padrão permite de acordo com Hendriksen e Van Breda (2010) comparar uma entidade a outra ou a mesma

entidade em outras datas. Foi analisado se a entidade elabora o balanço patrimonial consoante modelo padrão, 82% responderam que sim e 18% responderam que não elaboravam. Buscou-se saber também se a entidade tinha esse balanço auditado por auditores externos mesmo que não fosse obrigatório, 54,5% responderam que tinham esse trabalho realizado (ver Tabela 17).

Tabela 17 Elaboração do Balanço Patrimonial

Resposta	Elabora o balanço social de acordo com o modelo-padrão de mercado?		O balanço social da Entidade é auditado por auditores externos?	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Sim	18	81,80%	12	54,50%
Não	04	18,20%	10	45,50%
Total	22	100,00%	22	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

A fim de cruzarmos os dados que analisamos nos sites, perguntou-se a entidade se o endereço eletrônico tinha link ou aba com nomenclaturas tais como transparência ou prestações de contas com o objetivo de instigar os gestores a pensar a respeito do assunto, 18% dizem que tem essa informação de fácil visualização no início da página, demonstrando o baixo número de entidades que tem o cuidado em fornecer ao usuário suas prestações de contas com facilidade em seu site. O resultado está em uniformidade com os dados que obtivemos ao visitar as páginas na rede das organizações, em que 14% tinham esta informação, conforme tabela 9.

A Tabela 18 mostra que 59% das entidades não possuem obrigatoriedade de ter auditoria externa. Mas pôde-se observar que há entidades que possuem o auditor mesmo sem obrigatoriedade legal, podendo ser observado na Tabela 17, em que 12 entidades tem seu balanço auditado por auditores externos. Ou seja, 33% das organizações utilizam o trabalho do auditor mesmo que não seja obrigatório.

Tabela 18 Obrigação de possuir auditoria externa

	Resposta	Quantidade	Porcentagem
Existe obrigatoriedade de possuir auditoria externa?	Sim	08	36,00%
	Não	13	59,00%
	Acho que Não	01	05,00%
Total		22	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

4.2.3 PERCEPÇÃO DA ENTIDADE SOBRE O TRABALHO DA AUDITORIA EXTERNA

Nesta parte do questionário, buscou-se entender a percepção da entidade sobre a auditoria externa. Inicialmente sobre a percepção dos entrevistados quanto à contratação do auditor externo mesmo sem obrigatoriedade, 59% responderam que sim e 4,5% acho que sim, isto demonstra que os gestores consideram a auditoria importante para a entidade, por outro lado 23% responderam que não contrataria (ver Tabela 19).

Tabela 19 Contratação de auditoria externa mesmo sem obrigatoriedade

	Resposta	Quantidade	Porcentagem
A entidade contrataria o processo de auditoria externa mesmo que não houvesse obrigatoriedade?	Sim	13	59,10%
	Acho que sim	01	04,50%
	Talvez	02	09,10%
	Acho que não	01	04,50%
	Não	04	22,70%
Total		22	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

As entidades de terceiro setor que recebem benefícios públicos são obrigadas a divulgar seus atos e ser transparente, ou seja, disponibilizar qualquer informação requerida pelos cidadãos. Diante disto, foi questionada a importância que a entidade atribuía à auditoria externa como fator de transparência nas ESFL. A escala de grau variou em não é importante, pouco importante, indiferente, importante e muito importante, nenhum dos respondentes disseram que não é importante, 2 responderam indiferente, ou seja a auditoria externa não implica na transparência, 86% responderam importante e muito importante (ver Tabela 20).

Tabela 20 Importância da auditoria externa como fator de transparência

	Resposta	Quantidade	Porcentagem
Qual a importância que a administração atribui à auditoria externa como fator de transparência nas Entidades Sem Fins Lucrativos?	Muito importante	11	50,00%
	Importante	08	36,40%
	Indiferente	02	09,10%
	Pouco importante	01	04,50%
	Não é importante	00	00,00%
Total		22	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

Sobre a recomendação a outra entidade para contratação do auditor externo, 91% dos respondentes diz que faria e apenas 2 (9%) responderam que não. Este resultado prova mais uma vez que as organizações percebem essa relevância da figura do auditor externo como agente de mudanças na realidade da instituição.

Quanto a percepção da entidade do parecer de auditoria quanto ao nível de captação de recursos, 68% (ver Tabela 21) atribuíram importante e muito importante, porém ao analisarmos os endereços eletrônicos das organizações percebeu-se baixa aderência na divulgação das DFs e apenas 4 forneciam o parecer de auditoria (conforme Tabela 11). Assim, grande parte das entidades tem a percepção da importância da divulgação e até tem seus balanços auditados, no entanto a transparência é um ponto deixado de lado, visto que muitos desses relatórios não são disponibilizados aos usuários e certas vezes são apenas arquivados pela entidade.

Tabela 21 Divulgação de parecer de auditoria para captação de recursos

	Resposta	Quantidade	Porcentagem
O quanto você acha que a divulgação de um parecer de auditoria externa da Entidade facilitaria na captação de recursos?	Muito importante	07	31,80%
	Importante	08	36,40%
	Indiferente	05	22,70%
	Pouco importante	02	09,10%
	Não é importante	00	00,00%
Total		22	100,00%

Fonte: Elaboração própria (2016).

Ao questionar as entidades se consideram o site da entidade uma ferramenta importante na captação de recursos, 73% respondeu que sim, em contrapartida quando perguntado antes apenas 18% das entidades tem um link ou aba que chame a atenção do leitor, com a transparência ou prestação de contas (ver Tabela 22).

Tabela 22 Site da entidade: percepção x realidade

Resposta	A entidade considera o site uma ferramenta importante na captação de recursos?		O site possui aba ou link com transparência ou prestação de contas?	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Sim	16	72,70%	04	18,20%
Não	06	27,30%	18	81,80%
Total	22	100,0%	22	100,0%

Fonte: Elaboração própria (2016).

De fato a auditoria traz à entidade benefícios, com isto o intuito da última questão foi analisar quais pontos que melhoraram na entidade após o trabalho do auditor externo, enumerou-se 5 pontos que poderiam ser marcados mais de um, além da opção que não houve melhorias, o qual não teve marcações (ver Tabela 23).

Tabela 23 Melhorias após auditoria externa

	Pontos que apresentaram melhorias	
	Quantidade	Percentual
Nos controles internos	13	59,10%
Na captação de recursos	08	36,40%
No relacionamento com parceiros, doadores etc	11	50,00%
Na imagem da entidade	10	45,50%
Nas práticas contábeis	09	40,90%
Não possui auditoria externa	07	31,80%

Fonte: Elaboração própria (2016).

Percebeu-se que o ponto mais indicado pelas instituições foi melhoria nos controles internos, que são melhorias na gestão interna, tomada de decisões, gerenciamento de recursos etc. Diante disto, a auditoria tem um papel de influenciar não só no relacionamento com externos, mas principalmente, na gestão da entidade quanto suas atividades rotineiras, pois os controles internos influem no plano da organização.

Ademais, as entidades perceberam melhorias no relacionamento com parceiros, doadores e investidores e na imagem da entidade, que são pontos em comum, uma vez que quando a organização tem uma boa reputação é provável que consiga com maior facilidade parceiros e financiadores. Este resultado corrobora com a opinião dos autores acerca dos pontos positivos da auditoria externa, levantadas no referencial teórico deste estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo principal investigar a percepção das entidades sem fins lucrativos no estado de Pernambuco a respeito da auditoria externa como instrumento de transparência na prestação de contas. Para alcance deste propósito foi realizada uma análise de pontos que foram considerados relevantes nos endereços eletrônicos das entidades e uma pesquisa de campo com aplicação de questionário aos profissionais atuantes nas organizações.

Pela abordagem do referencial teórico observaram-se as características das entidades sem fins lucrativos, possibilitando constatar sua evolução no Brasil, adentrando nas normas e leis que o regulamentam. Ficou evidente a importância que o trabalho do auditor externo traz às entidades, gerando credibilidade às informações, confiança aos investidores, doadores e credores. Além de auxiliar na gestão dos controles internos e práticas organizacionais.

Na análise dos sítios eletrônicos foram abordados pontos considerados para observação. Buscou-se avaliar no histórico da entidade sua fundação e qualificação, mas nem todas informavam sua qualificação ou título, algumas apenas se autointitulavam como ONG ou apenas entidade sem fins lucrativos. Poucas entidades aderiram à qualificação de OSCIP em uniformidade com as respostas que se obteve no questionário com 14% das entidades.

Além do mais, foi possível averiguar que muitas entidades solicitam doações em seus sítios eletrônicos, mas não informam qualquer prestação de contas ou relatórios financeiros. A quantidade encontrada de entidades que dispunham as suas demonstrações atualizadas foi baixo, ou seja, a transparência é baixa com os doadores e interessados. Ademais, constatou-se que as entidades fundadas após 1990 têm maior cuidado em disponibilizar essas informações financeiras em suas páginas, devido à importância que a contabilidade e auditoria externa vêm adquirindo com o passar dos anos.

Outra parte da construção dos resultados foi o questionário encaminhado às organizações, o qual buscou traçar o perfil e percepção dos gestores dessas entidades quanto à auditoria externa e transparência.

Averiguou-se no perfil dos profissionais que a maior parte possui formação superior ou acima desta, sendo o maior grau dos respondentes, o mestrado. Das formações destes profissionais que atuam como gestor, contador ou administrador da entidade cerca de 70% vieram do curso de ciências contábeis, administração e áreas correlatas, no entanto existiam profissionais com formação sem nenhuma relação com a área, cursos de química, música, pedagogia etc. Quanto ao contato teórico com a disciplina cursada ou cursos realizados sobre o terceiro setor, 60% responderam nunca ter cursado. A partir disto, permitiu-se concluir que o profissional atuante nas ESFL carece de especialização e/ou base técnica na área de terceiro setor, e os motivos dessa falta, pode ser pauta de uma nova pesquisa. Além disso, o nível de divulgação das prestações de contas e a percepção da importância da auditoria externa podem ser influenciados por profissionais que atuam nas entidades e não teve a formação que prepare para tal.

Quanto ao perfil e percepção das entidades, apenas 36% informaram que sempre tinha o costume de publicar suas DFs. Observou-se que o percentual das entidades que realizavam auditoria externa foi maior do que o índice que tinham a obrigatoriedade, permitindo considerar que as organizações veem a relevância do trabalho do auditor externo para a entidade, mesmo que isso não seja um fator de obrigatoriedade definido legalmente ou no estatuto. Isto pode ser confirmado quando questionado se a entidade contrataria o auditor mesmo sem obrigatoriedades, cerca de 60% responderam que contrataria.

A percepção quanto à importância do auditor externo como fator de transparência pelas entidades foi considerado alto em 86% entre importante e muito importante, demonstrando prestígio associado às demonstrações auditadas por externos. Semelhantemente ao questionar se a entidade recomendaria a outra entidade, não auditada, que passasse a ter auditoria e ao perguntar se o parecer auxilia na captação de recursos, ambas com altos índices associados ao valor do trabalho do auditor. Por último, buscaram-se analisar quais pontos as entidades perceberam melhoras após o trabalho realizado por auditores externos, sendo o mais indicado nos controles internos da entidade, em seguida no relacionamento com parceiros, doadores e financiadores, e o terceiro mais indicado na imagem da entidade e práticas contábeis.

Visto isto, percebeu-se que as entidades tem a consciência do valor que o trabalho do auditor traz à entidade, muitas realizam a auditoria, mas não disponibilizam em seus sites as demonstrações auditadas e o parecer. Admitindo considerar que essas entidades guardam as documentações em seus arquivos e não divulgam na internet ou em seus sites. Apesar de perceberem que seus sites são uma ferramenta importante para captação de recursos. Diante disto, a transparência é um fator que necessita ser melhorado na prática, através da divulgação das prestações de contas, sejam auditadas ou não, pois a percepção da importância é intrínseca na maioria dos gestores das organizações.

6 REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. (2007). *Auditoria: um curso moderno e completo* (6a ed). São Paulo: Atlas.
- BARRETO, M. I. (2000). As organizações sociais na reforma do Estado Brasileiro. In: N. C. Grau, L. C. B. Pereira. (orgs.). *O público não-estatal na reforma do Estado*. Rio de Janeiro: FGV.
- CAMARGO, M. F. (2002). *Gestão do Terceiro Setor no Brasil: Estratégias de captação de recursos para organizações sem fins lucrativos*. São Paulo: Editora Futura.

CARDOZO, J. S. S. (1989). O papel do auditor na sociedade ou o que a sociedade espera do auditor. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, v. 18, n. 56, pp. 44-52.

COAN, F. M. J., & MEGIER, I. H. (2010). A Contabilidade no terceiro setor: instrumento de transparência social. *Revista Contabilidade e Amazônia*, Sinop, v. 3, n. 1, art. 3, pp. 30-44.

Conselho Federal de Contabilidade (2001). NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros. Resolução CFC nº 877/00, de 18 de abril de 2000, alterada pela Resolução CFC nº 926/2001, de 19 de dezembro de 2001. Recuperado em 15 setembro, 2016, de <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1019.htm>

Conselho Federal de Contabilidade (2012). Resolução 1.409/12 aprova ITG 2002 – Entidades Sem Fins Lucrativos. Recuperado em 10 novembro, 2016, de http://www.crc.org.br/_eventos/arquivos/OsPrincipaisAspectosdaRESOLUCAOFC.pdf

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 Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

CUNHA, P. R., RENGEL, S., KLANN, R. C., & SCARPIN, J. E. (2010). Procedimentos de Auditoria Aplicados pelas Empresas de Auditoria Independente de Santa Catarina em Entidades do Terceiro Setor. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP*, São Paulo, V.4, N. 10, pp. 65-85.

FORMIGONI, H., ANTUNES, M. T. P., LEITE, R. S., & PAULO, E. (2008). A contribuição do rodízio de auditoria para a independência e qualidade dos serviços prestados: um estudo exploratório baseado na percepção de gestores de companhias abertas brasileiras. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 19, n. 3, pp. 149-167.

GRAZZIOLI, A., CAMPELO, A. L., ANDRADE, A. P., FRANÇA, J. A., PAES, J. E. S., MOL, L. F., ... SILVA, S. V. (2015). *Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social*. Brasília: CFC: FBC: Profis.

HENDRIKSEN, E. S; & VAN BREDA, M. F. (2010). *Teoria da contabilidade*. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (2010). As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil. Recuperado em 24 outubro, 2016, de ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf

IUDÍCIBUS, S. (2000). *Teoria da Contabilidade* (6a ed). São Paulo: Atlas.

JUSTEN, M. F. (2005). *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, p. 30.

KPMG Auditores Independentes (2004). *Auditoria externa do terceiro setor*. Recuperado em 23 setembro, 2016, de www.kpmg.com.br/images/P7602-Office-Palestra.pdf

Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (1976). Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF. Recuperado em 13 setembro, 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm

Lei n. 9.637, de 15 de maio de 1998 (1998). Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá

outras providências. Recuperado em 24 setembro, 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9637.htm

Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999 (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 em 24 setembro, 2016, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm

Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (2002). Institui o Código Civil. Recuperado em 12 setembro, 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm

Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009 (2009). Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória no 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Recuperado em 24 setembro, 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm

Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014 (2014). Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil; e altera as Leis nos 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Recuperado em 24 setembro, 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm

MOTTA, J. M. (1992). *Auditoria: princípios e técnicas* (2a ed). São Paulo: Atlas.

OJO, M. (2008). The role of the external auditor in the regulation and supervision of the UK banking system. *Journal of Corporate Ownership and Control*, v. 5, n. 4.

OLIVEIRA, I. M. S., & MIRANDA, L. C. (2009). *Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do terceiro setor brasileiro*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.

OLIVEIRA, M. V. (2004). *A evolução das normas de auditoria contábil e sua contribuição para a credibilidade das demonstrações contábeis publicadas, na visão de auditores independentes, do Distrito Federal*. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Católica de Brasília, Brasília, DF, Brasil.

PAES, J. E. S. (2003). *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 4. ed. Brasília: Brasília Jurídica.

POWER, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28.

RANGEL, A. (2008). *Balço Social: uma ferramenta de transparência e responsabilidade social do terceiro setor*. Niterói: Universidade Federal Fluminense.

SÁ, A. L. (2010). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.

SALADO, R. (2011). *Quanto mais transparente, mais colorido é o terceiro setor*. Recuperado em 05 setembro, 2016, de <http://www.parceirosvoluntarios.org.br/projetosemparceria/bid/arquivos/Quantomaistransparentemais%20colorido.pdf>

SERPA, M. C. A. V. (2004). *Terceiro Setor: fundações e entidades de interesse social*. v. 4. Vitória: CEAF.

ZAVALA, R. (2015). *IBGE calcula participação econômica do terceiro setor*. RedeGIFE ONLINE. Recuperado em 24 setembro, 2016, de <http://www.parceirosvoluntarios.org.br/ibge-calcula-participacao-economica-do-terceiro-setor/>