

Inconsistências mais recorrentes apontadas por auditorias independentes às demonstrações financeiras de organizações brasileiras do terceiro setor do ano de 2018

Most recurrent inconsistencies pointed out by independent audits of brazilian nonprofit organizations' financial statements of 2018

Submetido: 28/11/2022. Aprovado: 04/09/2023

Processo de Avaliação: Double Blind Review- DOI <https://doi.org/10.21710/rch.v34i.682>

Rafael Tadashi Ishigami - ishigami.93@hotmail.com - <https://orcid.org/0000-0002-4345-29697>

Universidade Federal do Paraná (UFPR)

Henrique Portulhak - henrique.portulhak@ufpr.br - <https://orcid.org/0000-0002-9097-2481>

Universidade Federal do Paraná (UFPR)

Sayuri Unoki de Azevedo - sayuri.unoki@ufpr.br - <https://orcid.org/0000-0001-9676-9938>

Universidade Federal do Paraná (UFPR)

RESUMO

Esta investigação identificou as inconsistências mais recorrentes apontadas por auditorias independentes às demonstrações financeiras de Organizações do Terceiro Setor (OTS) brasileiras. A partir de pesquisa descritiva e documental, com abordagem qualitativa categórica e análise de conteúdo complementada por análise quantitativa, examinou-se 73 relatórios de auditoria relativos às Demonstrações Financeiras das OTS, dos quais 15 continham ressalvas. As inconsistências mais recorrentes se concentram em aspectos de conciliação das contas contábeis (apontadas por auditorias não-Big4), inconformidades no imobilizado

(majoritariamente em associações da área hospitalar), provisões feitas erroneamente e erro na apresentação das demonstrações contábeis. O exame de relações entre a ocorrência de ressalvas de auditoria e características das OTS auditadas indicou que as associações parecem estar mais suscetíveis a ressalvas, especialmente aquelas da área da saúde. Os resultados podem contribuir para o processo de elaboração das demonstrações contábeis em OTS, principalmente para associações, apresentando os aspectos mais críticos de reconhecimento, mensuração e evidenciação que ensejaram ressalvas de auditoria em OTS brasileiras.

Palavras-chave: auditoria independente, auditoria no terceiro setor, relatório de auditoria, terceiro setor, associações

ABSTRACT

This research identified the most recurrent inconsistencies pointed out by independent auditing to financial statements in Brazilian Non-Profit Organizations (NPO). Based on descriptive and documental research, with a categorical qualitative approach and content analysis complemented by quantitative analysis, 73 audit reports related to NPO Financial Statements were examined, 15 of which contained reservations. The most recurrent inconsistencies are concentrated on aspects of reconciliation of accounting accounts (pointed out by non-Big4 audits), non-conformities in fixed assets (mostly in

associations of the hospital area), provisions made erroneously, and errors in the presentation of the financial statements. Examining of the relationship between audit qualifications occurrence and the audited NPO characteristics indicated that associations are more susceptible to reservations, especially those in the health area. Results contribute to the preparing financial statements process in NPO, especially for associations, by presenting the most critical aspects of recognition, measurement, and disclosure that gave rise to audit qualifications in Brazilian NPO.

Keywords: *independent auditing, nonprofit audit, audit report, nonprofit sector, associations*



1. INTRODUÇÃO

As Organizações do Terceiro Setor (OTS) são reconhecidas por realizarem atividades de interesse público que impactam positivamente seus beneficiários e a comunidade em geral e, para a manutenção destas ações, possuem grande dependência dos repasses e subvenções governamentais (Thompson & Williams, 2014).

Entretanto, apesar da relevância das OTS no provimento de serviços públicos no cenário brasileiro, diversas denúncias envolvendo a má utilização de recursos transferidos pelo Estado em favor de OTS culminaram em um cenário generalizado de desconfiança (Mendonça & Falcão, 2016), gerando suspeitas junto à sociedade sobre a real finalidade de sua constituição (Oliveira & Coelho, 2017).

Tais fatos conduziram a um aperfeiçoamento dos mecanismos que regulam a relação entre OTS e o poder público brasileiro, destacando-se o Novo Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (Mendonça & Falcão, 2016), movimento que já era observado internacionalmente, em a relação entre as OTS e o setor público sofreu alterações como demandas por melhores práticas de prestação de contas (Thompson & Williams, 2014). O setor privado também aumentou suas exigências para a realização de doações às OTS, considerando a transparência e a qualidade das informações disponibilizadas pelas como critérios decisórios cada vez mais importantes (Lucindo et al., 2019).

A evidenciação contábil e as demonstrações financeiras exercem um papel central na transparência e na *accountability* das OTS (Silva et al., 2019). Dada essa relevância, também se reconhece a importância do relatório do auditor independente como elemento capaz de aumentar o grau de confiança das informações financeiras institucionais (Souza et al., 2012), com possibilidade de impacto positivo na captação de recursos (Boscolo, 2018).

Evidências científicas internacionais indicam a importância da auditoria independente em OTS, como Amin e Harris (2017) que analisaram os relatórios de auditoria sobre a continuidade de OTS de diversos setores dos Estados Unidos, identificando que doadores sofisticados são influenciados negativamente por indicativos de dificuldade financeira, enquanto pequenos doadores reagem com apoio financeiro à organização.

Diante desse contexto, identificar os motivos que levaram à emissão de relatórios de auditoria independente às demonstrações financeiras de OTS com ressalvas, ou de opinião adversa, pode auxiliar e direcionar essas organizações à melhoria da qualidade das informações

financeiras, assim obtendo maior credibilidade e transparência e, por consequência, legitimando suas atuações e ampliando a possibilidade de captação de recursos. Por isso, a presente investigação busca responder a seguinte questão: **quais as inconsistências mais recorrentes apontadas pelas auditorias independentes às demonstrações financeiras de Organizações do Terceiro Setor brasileiras do ano de 2018?**

Em termos gerais, a presente investigação teve como objetivo identificar as inconsistências mais recorrentes apontadas por auditorias independentes às demonstrações financeiras de OTS brasileiras. Em específico, a investigação explorou a relação entre a ocorrência de opiniões com ressalva e características específicas dessas OTS, sendo: auditoria por empresa Big4 (Deloitte, PWC, EY e KPMG) e não-Big4, natureza jurídica, atividade econômica e receita anual.

Além dos argumentos indicados na problematização, a abordagem ao tema se justifica nos aspectos prático e social ao considerar que a transparência é aspecto relevante que se entende que precisa ser reforçado nas OTS (Oliveira & Coelho, 2017), e que evidências acadêmicas apontam que as OTS possuem oportunidades de melhoria na conformidade de suas demonstrações contábeis (Silva et al., 2019; Zittei et al., 2016).

Esta pesquisa contribui no aspecto teórico visto a originalidade da presente abordagem, aliado ao fato de que apenas 7,1% artigos sobre contabilidade do Terceiro Setor publicados nos principais periódicos científicos internacionais da área abordam o tema “auditoria” (Cruz et al., 2019). Não obstante o crescente interesse acadêmico em pesquisas sobre o Terceiro Setor (Dal Vesco et al., 2015), entende-se que este é um campo de pesquisa que precisa ser mais explorado (Barros et al., 2018).

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1. Auditoria no Terceiro Setor

As OTS possuem características que as diferenciam das organizações de outros setores, dentre as quais: (I) buscam o alcance de um objetivo social ao invés de lucro; (II) reinvestem as sobras financeiras na própria organização; (III) são independentes do Estado (Oliveira & Coelho, 2018). Economicamente, caracterizam-se principalmente: (I) pela variedade de receita que arrecadam; e (II) pela maneira que são controladas (Hansmann, 1987).



Considerando o cenário em que estão inseridas e suas características principais, conservar relações de confiança com os seus *stakeholders* amplia a capacidade de manutenção das suas atividades sociais (Cruz & Estraviz, 2003). Nesse contexto, a prestação de contas se torna relevante ao considerar que esse setor é composto de organizações que declaram interesse público e social (Soares, 2008) e, assim, sua prestação de contas desperta um interesse mais amplo, como da mídia, de organizações sociais, entidades parceiras e da sociedade em geral (Balsler & McClusky, 2005).

O *disclosure* financeiro e não financeiro por OTS consiste em um direcionador para a *accountability* da organização e reforça a responsabilização da mesma, exigindo maior acuracidade e fidelidade dos dados contábeis (Reiser, 2005). A contabilidade exerce papel central no processo de transparência e *accountability* como um sistema de informação formal e estruturado de prestação de contas financeira das OTS (Carneiro et al., 2011). Por meio das demonstrações contábeis, a entidade é capaz de demonstrar com transparência a sustentabilidade de suas atividades e a relação entre recursos aplicados e resultados sociais alcançados (Mário et al., 2013).

A contabilidade no Terceiro Setor é regida principalmente pela norma ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros, que trata de procedimentos contábeis específicos para estas instituições, como para reconhecimento e registro de receitas com convênios, subvenções e doações, contabilização do trabalho voluntário e especificidade das demonstrações contábeis (Lima et al., 2018).

Adicionalmente, são importantes para a contabilidade aplicada ao Terceiro Setor: a Lei nº 13.204, de 2015, que trata especialmente sobre as parcerias voluntárias entre entes públicos e organizações da sociedade civil; e o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor, que norteiam essas instituições quanto à organização de seus registros contábeis (Silva et al., 2019).

As OTS têm buscado se adequar às Normas Brasileiras de Contabilidade, visando a conformidade de seus registros contábeis e melhoria dos seus controles internos. Por consequência, ocorre o aumento no interesse pela auditoria independente (Lima, 2010). A auditoria contábil possui importância na avaliação da adequação das demonstrações financeiras e da condução das atividades operacionais das OTS sob o aspecto legal (Furtado et al., 2019).

A aplicação da auditoria no Terceiro Setor demonstra aos grupos interessados, como instituições públicas, voluntários e doadores corporativos e individuais, que há maior interesse

da OTS com a gestão e o controle na aplicação dos recursos e nos contratos firmados com outros entes (Costa, 2005; Furtado et al., 2019).

Ao verificar se a realidade econômico-financeira da entidade auditada corresponde ao exposto nos relatórios financeiros (Boynton et al., 2002), a auditoria das demonstrações contábeis em OTS pode contribuir para maior segurança dos gestores no processo de tomada de decisão (Lucindo et al., 2019). Ainda, serve de apoio à prestação de contas ao órgão deliberativo da organização, além de apoio ao Poder Público por meio dos diversos órgãos governamentais, de acordo com a natureza jurídica, títulos e certificados que pleiteia ou possui.

Compreende-se que a auditoria no Terceiro Setor possui, dentre suas principais preocupações, a verificação se os recursos recebidos foram aplicados nos destinos previstos em termos de parceria e a emissão de opinião sobre a prestação de contas realizada pela administração da organização; e, como consequência, assume importância ao ser capaz de atestar a adequada aplicação dos recursos recebidos, aumentando suas possibilidades de sustentabilidade operacional (Lima, 2010).

2.2. Estudos anteriores

Pode-se identificar estudos internacionais sobre o tema da auditoria em OTS. Menciona-se inicialmente o estudo de Garven (2012) que, utilizando análises de regressão logística e relatórios de auditoria arquivados no *Federal Auditing Clearinghouse* (FAC) dos Estados Unidos e Formulários 990 do IRS nos anos de 1997 a 2008, examinou se fatores relacionados à auditoria, que possuem efeito na qualidade do relatório financeiro de organizações com fins lucrativos, também influenciam na qualidade do reporte financeiro de OTS.

O estudo identificou que, assim como em organizações com fins lucrativos, as taxas de auditoria, novos auditores e a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), além de fatores como a avaliação do auditor em relação ao risco do auditado, questões de continuidade operacional e itens que podem ser pontuados no relatório de auditoria sobre o relatório financeiro da organização auditada, podem influenciar a qualidade dos relatórios financeiros de OTS. Contudo, o tamanho da empresa de auditoria (Big4/não-Big4) e atrasos no relatório de auditoria não são fatores que parecem afetar a qualidade dos relatórios (Garven, 2012).

Feng e Elder (2017), com base no impacto gerado no mercado para as companhias de auditoria a partir da implementação da SOX, identificaram se houveram mudanças nas firmas



de auditorias contratadas pelas OTS. A pesquisa ocorreu com a aplicação de um modelo de análise compreendendo o período de 1998 a 2009 a partir dos dados da FAC por meio do módulo de dados *Audit Analytics Other Independent Audit*.

Os resultados demonstraram que as mudanças de empresas de auditoria Big4 para empresas não-Big4 no setor aumentaram após a SOX e que os impactos estão relacionados à natureza das organizações demonstrada pelas deficiências nos controles internos. Os autores buscaram ainda evidenciar se as mudanças descendentes das empresas de auditoria estavam correlacionadas à redução de doações, não encontrando evidência significativa (Feng & Elder, 2017).

Já o estudo de Feng (2020) investigou a relação entre inconformidades de *compliance* e de controles internos e a opinião de auditoria sobre continuidade e a viabilidade de uma organização sem fins lucrativos. Com base em dados de 172 OTS americanas, os resultados da análise multivariada indicaram uma associação positiva entre inconformidades de *compliance* e de controles internos e a opinião de auditoria sobre a continuidade da OTS, enquanto as inconformidades de controles internos possuem influência significativa em sua viabilidade.

No Brasil, estudos com essa temática também foram realizados, como Borely e Cardozo (2005) que, ao discutir a relevância da auditoria como ferramenta estratégica de controles em OTS, destacaram-na pela confiabilidade transmitida aos aplicadores de recursos nestas organizações, principalmente no que concerne o correto atendimento da legislação vigente à OTS e adequada aplicação das normas de contabilidade efetivamente praticadas.

Forster (2006), por sua vez, analisou as contas Caixa, Bancos, Receitas e Despesas das Demonstrações Contábeis dos anos de 2002 e 2003, de 159 OTS brasileiras, do Distrito Federal, buscando investigar se são isentas de fraudes ou erros de acordo com a Lei de Newcomb-Benford (LNB). Os resultados do teste Z estavam em consonância à LNB, exceto o primeiro dígito 2 de 2002 da conta de receitas e dígitos 5, 6 e 9 para Despesas do mesmo ano. Para o teste do Qui-quadrado, houve divergência na conta de Despesas de 2002.

Lima (2010) descreveu a importância da auditoria nos contratos de parceria para as OTS à luz da Lei nº 9.790/99 (Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIPs), que regula os Contratos de Parcerias entre as OSCIPs e entidades públicas e/ou privadas. As conclusões do autor demonstraram que a auditoria excede o seu objetivo primário de verificação da correta alocação dos recursos obtidos por essas entidades, apresentando-se como ferramenta de gestão com o objetivo de buscar maior transparência na utilização desses



recursos, considerando-se que a legislação não contempla as penalidades em caso de não cumprimento das exigências estabelecidas.

Souza et al. (2012) avaliaram, tanto na percepção de contadores como de não contadores, a confiança conferida à auditoria externa aplicada em OTS. Os resultados foram obtidos a partir de análise de covariância univariada aplicada a uma amostra composta por 158 respondentes, sendo 57 contadores e 71 não contadores. O estudo permitiu concluir que ambos os grupos atribuem alta credibilidade à auditoria externa como ferramenta para melhorar a confiabilidade e transparência nas demonstrações contábeis das OTS.

Ao analisar a importância da auditoria contábil nas empresas e OTS, Santos et al. (2014) concluíram que a auditoria, em função dos seus benefícios, constitui-se em um instrumento comprovador imprescindível, promovendo o ambiente ideal para o contexto da tomada de decisões pelos gestores, bem como, assegura aos demais interessados a confiança necessária nas informações geradas pela Instituição.

Por fim, tendo como base as OSCIPs, o estudo de Furtado et al. (2019) resumizou as principais irregularidades identificadas em exames de auditoria efetuados pelo Tribunal de Contas da União entre os anos de 2005 e 2016. Foram identificados 77 relatórios com irregularidades, com a maior quantidade de acórdãos (66,2%) emitida nos três últimos anos analisados. A ausência de comprovação de despesas, prestação de contas incompleta ou insuficiente e superfaturamento de despesas foram os principais tipos de irregularidades identificados no levantamento.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa possui caráter descritivo e documental, com abordagens qualitativa para atendimento do objetivo geral e quantitativa para o objetivo específico (Marconi & Lakatos, 2017).

Para a definição do percurso metodológico, considerou-se primeiramente as diversas situações que levam à obrigatoriedade de auditoria independente das demonstrações financeiras de OTS no Brasil: organizações filantrópicas com Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) com faturamento anual superior a R\$ 4,8 milhões (Lei nº 12.101/2009); organizações de grande porte, com receita bruta anual acima de R\$ 300 milhões ou ativo total superior a R\$ 240 milhões (Lei nº 11.638/2007); existência de termos de parceria



entre OSCIP e órgão da administração pública de valor superior a R\$ 600 mil (Decreto nº 3.100/1999); e previsão no estatuto da entidade (Boscolo, 2018; Dias, 2017).

Diante dessas possibilidades e visando a seleção de uma maior quantidade de OTS que estivessem sujeitas a alguma obrigatoriedade de auditoria independente, optou-se por realizar a busca dos relatórios de auditoria relativos ao exercício 2018 nas entidades brasileiras que apresentaram receita anual igual ou superior a R\$ 4,8 milhões no referido ano, de acordo com a base de dados “Mapa das Organizações da Sociedade Civil” do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada [IPEA], 2020).

A busca resultou na seleção de 194 entidades. A partir dessas entidades, buscou-se os relatórios de auditoria externa referentes ao ano de 2018 nos sites institucionais e/ou na Internet, por meio de motores de busca. Foram encontrados os relatórios de 73 entidades, perfazendo o *corpus* de análise da pesquisa.

A escolha pelo exercício de 2018 é justificada, em primeiro lugar, pela entrada plena em vigor a partir do ano de 2017 da Lei nº 13.019/2014, conhecida como Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (OSC), que estabeleceu um novo regime jurídico nas parcerias entre poder público e estas entidades (Lopes et al., 2016), e que é considerado elemento importante para melhoria da governança e da transparência das OSC, valorizando o papel, dentre outros, das auditorias externas (Kisil & Spercel, 2019).

Além disso, justifica-se a escolha deste exercício em função de ser ano de competência em que a elaboração de demonstrações financeiras e revisão por auditoria independente não foram impactados pela Covid-19, crise iniciada em 2020 e que pode ter impactado negativamente nos trabalhos de auditoria (Martins, 2020).

Quanto à análise qualitativa dos relatórios, inicialmente realizou-se uma leitura flutuante nos relatórios de auditoria independente para identificar a existência de apontamentos de auditoria. Para os relatórios com ressalva ou opinião adversa (15 relatórios), a análise consistiu em leitura intensa como mecanismo para codificação e categorização temática, com conceitos emergentes dos dados, a fim de identificar as inconsistências mais recorrentes entre as entidades (Gibbs, 2009), atendendo, assim, o objetivo geral da pesquisa.

Adicionalmente, para explorar quantitativamente a relação entre a ocorrência de opiniões com ressalva e características específicas das OTS analisadas, aplicou-se o Teste Exato de Fischer para a análise de associação entre a ocorrência de ressalvas de auditoria com a realização de auditoria por Big4 e com a natureza jurídica da OTS, ao passo que, para a análise



quantitativa de associação com a atividade econômica exercida e com a receita obtida no ano de 2018 (por quartis), foi aplicado o teste Qui-Quadrado de Pearson (Fávero & Belfiore, 2017).

As informações sobre natureza jurídica, atividade econômica e receita obtida foram obtidas a partir da base de dados “Mapa das Organizações da Sociedade Civil”, enquanto a informação da empresa responsável pela auditoria foi extraída diretamente dos relatórios dos auditores independentes.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1. Descrição do Corpus

Os 73 relatórios que compuseram o *corpus* da pesquisa se referem a 37,6% do total de entidades selecionadas a partir da base de dados “Mapa das Organizações da Sociedade Civil”. Este é um percentual superior ao apresentado no estudo de Pacheco et al. (2016), realizado junto a fundações educacionais e assistenciais do Rio Grande do Sul, em que, na amostra de pesquisa, apenas 20,8% das instituições apresentaram em seus *websites* o relatório do auditor independente. Assim, indica-se que a dificuldade de obtenção dessas informações em OTS não seja incomum.

Tabela 1

Lista de classes de atividades econômicas do *corpus*

Atividade econômica	Qnt.
(01) Administração pública em geral	3
(02) Atividades associativas não especificadas anteriormente	4
(03) Atividades de apoio à Educação	7
(04) Atividades de associações de defesa de direitos sociais	9
(05) Atividades de atenção à saúde humana não especificadas anteriormente	1
(06) Atividades de atendimento hospitalar	19
(07) Atividades de ensino não especificadas anteriormente	2
(08) Atividades de jardins botânicos, zoológicos, parques nacionais, reservas ecológicas e áreas de proteção ambiental	1
(09) Atividades de organizações associativas patronais e empresariais	2
(10) Atividades de profissionais da Área de saúde, exceto médicos e odontólogos	1
(11) Atividades de televisão aberta	1
(12) Atividades profissionais, científicas e técnicas não especificadas anteriormente	2
(13) Atividades técnicas relacionadas à arquitetura e engenharia	1
(14) Educação superior – graduação	2



(15) Ensino fundamental	1
(16) Pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências físicas e naturais	4
(17) Pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências sociais e humanas	2
(18) Planos de saúde	1
(19) Previdência complementar fechada	8
(20) Serviços de assistência social sem alojamento	1
(21) Suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação	1
Total	73

Dessas 73 OTS, foi possível obter a partir da base de dados “Mapa das Organizações da Sociedade Civil” sua natureza jurídica, sua classe de atividade econômica e as receitas recebidas. Quanto à natureza jurídica, foram identificadas 36 associações e 37 fundações. Quanto à classe de atividade econômica, foi possível identificar 21 classes diferentes, as quais estão apresentadas na Tabela 1.

Em relação às empresas de auditoria, as quais foram observadas diretamente nos relatórios dos auditores independentes, foi possível identificar 48 empresas distintas, apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2

Empresas de auditoria independente do *corpus*

Empresas de Auditoria	Qnt. Relatórios
BDO	8
EY	5
KPMG	5
GRUNITSKY	3
ORPLAN	3
FERNANDO MOTTA & ASSOCIADOS	2
MACSO LEGATE	2
MRP	2
PWC	2
RSM	2
VAZ E MAIA	2
Outros ^a	37
Total Geral	73

Nota. ^a São representadas pelas seguintes empresas: ACS América, AudiBanco - Auditores Independentes, Audilink, Audimax, Audiaplac, Audisa, Ayub, Barreto Auditores Associados, BEZ Auditores Independentes, Boucinhas, Campos e Conti, Capital Auditores e Consultores, Cass Auditores e Consultores, Cokinós e Associados, Consulcamp, DMA Serviços de Auditoria, Evolução Auditoria e Consultoria, Global Auditores Independentes, Grant Thornton, Lopes Machado Auditores Consultores, Loudon Blomquist, Maciel Auditores,



Masters Auditores Independentes, Moreira Auditores, Pétrea PDE, PHF - Auditores Independentes S/S, PKF Auditores Independentes, R&R Auditoria e Consultoria, Sá Leitão Auditoria Consultoria e Governança Corporativa, SGS Auditores, Sistema Auditores Independentes S/C, Taticca, Temponi, Teorema Auditores Associados, VGA Auditores Independentes, VR Group e Walter Heuer Auditores e Consultores.

Em complemento às informações apresentadas nas Tabelas 1 e 2, destaca-se que as receitas do ano 2018, decorrentes de repasse de recursos, das entidades em que foi possível localizar o relatório de auditoria, variaram desde R\$ 5,1 milhões até R\$ 1 bilhão. Quanto às demais 121 entidades nas quais não foi possível localizar os relatórios de auditoria independente, estas receberam recursos entre R\$ 4,8 milhões até R\$ 1,9 bilhão.

4.2. Inconsistências mais recorrentes

Ao analisar os 73 relatórios de auditoria localizados, em 15 organizações foram identificados relatórios com ressalvas (20,5%), enquanto os demais foram emitidos sem ressalvas. As entidades com inconsistências nas demonstrações financeiras apontadas pelos auditores independentes são apresentadas na Tabela 3.

Tabela 3

Entidades com inconsistências nos relatórios de auditoria

Razão Social da Entidade	Referência
Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE	(1)
FIOTEC - Fundação para o Desenvolvimento Científico e Tecnológico em Saúde	(2)
Instituto AERUS de Seguridade Social (em Liquidação Extrajudicial)	(3)
CERES - Fundação de Seguridade Social	(4)
Instituto de Medicina Integral Professor Fernando Figueira - IMIP	(5)
Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto	(6)
Núcleos Instituto de Seguridade Social	(7)
Pastoral da Criança	(8)
Fundação de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão – FAEPE	(9)
Fundação de Apoio ao Desenvolvimento da Computação Científica - FACC	(10)
Caixa de Assistência à Saúde dos Empregados da CODEVASF	(11)
Liga Norte Riograndense Contra o Câncer	(12)
Associação Obras Sociais Irmã Dulce	(13)
Associação Multissetorial de Usuários de Recursos Hídricos de Bacias Hidrográficas	(14)
Instituto das Pequenas Missionárias de Maria Imaculada	(15)

As entidades listadas na Tabela 3 receberam recursos entre R\$ 5,5 milhões e R\$ 882 milhões em 2018. Comparativamente, as demais 58 entidades com relatórios sem ressalvas



(79,5%) apresentaram receitas entre R\$ 5,1 milhões até R\$ 1 bilhão. Destaca-se que a identificação de 79,5% de entidades sem ressalvas pode indicar uma contribuição da auditoria independente para o atendimento das normas e princípios contábeis e para o atendimento da legislação, conforme discutido por Borely e Cardozo (2005).

Conforme previsto dentre os procedimentos metodológicos da investigação, para os 15 relatórios em que foram identificadas ressalvas de auditoria, efetuou-se uma leitura intensa como mecanismo para codificação e categorização temática, com conceitos emergentes dos dados, para identificar as inconsistências mais recorrentes. Após esse procedimento, foi possível classificá-las em dez categorias, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4

Categorias das inconsistências comuns encontradas

Categoria	Descrição	Referência OTS
I	Ausência de conciliações em contas contábeis	(2), (3) e (13)
II	Inconformidades no Imobilizado	(5), (6) e (12)
III	Provisões feitas erroneamente	(6), (8)
IV	Erro na apresentação das Demonstrações Contábeis	(10) e (14)
V	Transação de saldos não concluídos	(1)
VI	Ausência de independência patrimonial entre planos de previdência	(4)
VII	Reconhecimento indevido de ativo contingente	(7)
VIII	Não mensuração das consequências a não observâncias de normas contábeis	(9)
IX	Não obtenção de evidência quanto à realização de saldos a receber	(11)
X	Ausência de comprovação de receita e de custo do serviço prestado	(15)

Destaca-se das informações sumarizadas na Tabela 4 que a entidade Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto (referência 6) apresentou inconsistências relacionadas a duas categorias distintas e, por este motivo, consta em duas oportunidades na referida Tabela.

Quanto às categorias com maior quantidade de ocorrências, na categoria I, as contas que apresentaram ausência de conciliações são: Outros créditos (referência 2), Passivo Contingencial (referência 3) e Fornecedores (referência 13). Em análise das inconsistências com as características das entidades auditadas, percebe-se que todas as ressalvas desta categoria foram apontadas por empresas de auditoria não-Big4.

Na categoria II, foram identificadas as seguintes inconformidades: Ausência de valor residual e revisão da vida útil do ativo imobilizado (referência 5), ausência de evidências de

auditoria suficientes para comprovação da existência física dos bens do imobilizado e do intangível (referência 6) e omissão de opinião sobre o saldo do ativo imobilizado por falta de controle patrimonial pelo fato de estar sendo implantado (referência 12). Todas as entidades com inconsistência nessa categoria são associações e, dessas, duas realizam atividades de atendimento hospitalar.

Quanto à categoria III, os relatórios analisados relatam que foram feitas provisões errôneas das seguintes contas: Provisão para Rescisões de Contrato de Trabalho (referência 6) e Provisão para Contingências (referência 8). A ocorrência de uma maior possibilidade de divergências em contas de despesa em OTS também foi destacada por Forster (2006), considerando que incorreções em provisões impactam diretamente nos valores de despesas.

Na categoria IV, os erros identificados na apresentação das Demonstrações Contábeis foram: erros referentes a exercícios anteriores lançados diretamente à conta de prejuízos acumulados no patrimônio líquido ao invés de apropriados nas demonstrações do ano anterior mediante reapresentação (referência 10), e não apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e das Notas Explicativas (referência 14). Quanto à última ressalva, o estudo de Furtado et al. (2019) também indicou a prestação de contas incompleta como um dos principais tipos de irregularidades identificadas em OTS.

Em termos gerais, ao analisar as quatro inconsistências mais recorrentes indicadas na Tabela 4, identificou-se que sete das nove entidades com relatórios com ressalvas estão constituídas sob a forma de associação, sendo que quatro destas realizam atividades relacionadas à área da saúde. Ainda, sete relatórios foram emitidos por empresas de auditoria não-Big4.

De modo a verificar a existência de relações mais específicas entre a ocorrência de relatórios com ressalvas e características das entidades auditadas, sendo a receita auferida, porte das empresas de auditoria, natureza jurídica e atividade econômica, realizaram-se inferências estatísticas adicionais, que são apresentadas no próximo tópico.

4.3. Análise de Relações

Inicialmente, investigou-se a associação entre a ocorrência de pontos de auditoria e auditoria efetuada por empresa Big4 e não-Big4. Como se observa na Tabela 5, doze relatórios de auditoria independente analisados foram auditados por empresas Big4, sendo que em quatro desses foram emitidas opiniões com ressalvas.



Tabela 5

Relatório com ressalvas x firma de auditoria

		Auditoria por Big4		Total
		Não	Sim	
Relatório com ressalva	Não	50	8	58
	Sim	11	4	15
Total		61	12	73

Apesar de chamar a atenção o fato de que, proporcionalmente, as empresas Big4 emitem mais relatórios com ressalvas (33,3%) do que as não-Big4 (18%), o Teste Exato de Fischer indicou p-valor de 0,253, revelando que não há associação entre a ocorrência de pontos de auditoria e empresa de auditoria Big4. Esse resultado é convergente com Garven (2012), em que o tamanho da empresa de auditoria não foi indicado como um fator que afeta a qualidade dos relatórios financeiros de OTS.

Em seguida, investigou-se a associação entre a ocorrência de pontos de auditoria e a natureza jurídica da entidade auditada. A tabulação cruzada das variáveis é exposta na Tabela 6.

Tabela 6

Relatório com ressalva x natureza jurídica

		Natureza Jurídica		Total
		Associação	Fundação	
Relatório com ressalva	Não	25	33	58
	Sim	11	4	15
Total		36	37	73

Como se observa na Tabela 6, dos 15 relatórios com ressalvas, 11 foram atribuídos para associações e quatro para fundações. O Teste Exato de Fischer indicou p-valor de 0,046, abaixo do valor crítico de 0,05, indicando a existência de associação entre a ocorrência de pontos de auditoria e natureza jurídica da entidade auditada. Em suma, infere-se que há diferença



significativa entre a ocorrência de pontos de auditoria de acordo com a natureza jurídica da entidade auditada, havendo uma maior ocorrência em associações do que em fundações.

Quanto às diferenças jurídicas entre associações e fundações, estas residem principalmente nas seguintes características: (I) pelo núcleo central, em que nas fundações é o patrimônio e nas associações é o indivíduo; (II) pelo nível de controle do Estado, em que as fundações são fiscalizadas pelo Ministério Público e as associações não sofrem este controle (Lacruz, 2017).

Entende-se, portanto, que esses fatores podem explicar a diferença significativa encontrada nessa amostra, com maior ocorrência de ressalvas de auditoria em associações ao considerar um maior controle por órgão fiscalizador exercido sobre as fundações.

Também se investigou a existência de associação entre a ocorrência de pontos de auditoria e atividade econômica da OTS. A tabulação cruzada dessas variáveis é apresentada na Tabela 7. Cabe destacar que o detalhamento das atividades econômicas foi apresentado na Tabela 1.

Tabela 7

Relatório com ressalva x atividade econômica

	Relatório com ressalva		Total
	Não	Sim	
(01)	2	1	3
(02)	3	1	4
(03)	7	0	7
(04)	7	2	9
(05)	0	1	1
(06)	15	4	19
(07)	2	0	2
(08)	1	0	1
(09)	1	1	2
Atividade (10)	1	0	1
econômica (11)	0	1	1
(12)	2	0	2
(13)	1	0	1
(14)	2	0	2
(15)	1	0	1
(16)	4	0	4
(17)	2	0	2
(18)	1	0	1
(19)	5	3	8
(20)	1	0	1
(21)	0	1	1
Total	58	15	73

Como é possível observar na Tabela 7, a maior quantidade de relatórios com pontos de auditoria se concentra na atividade econômica (06), atividades de atendimento hospitalar, com quatro ocorrências. Contudo, por ser a atividade com maior representatividade na amostra, estes relatórios com ressalvas representam 21,1% do total de relatórios analisados de entidades desta atividade econômica, percentual semelhante ao observado na amostra em geral (20,5%).

Quanto à representatividade dentro da atividade econômica, destaca-se a atividade (09), atividades de organizações associativas patronais e empresariais, em que 50% das entidades da amostra apresentaram ressalvas de auditoria, a atividade (19), previdência complementar fechada, em que 37,5% das entidades apresentaram relatórios com pontos de auditoria, bem

como a atividade (01), administração pública em geral, em que 33,3% das entidades apresentaram relatórios com ressalvas.

Também se destacam as atividades (05), atividades de atenção à saúde humana não especificadas anteriormente, (11), atividades de televisão aberta e (21), suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação, em que a única entidade da amostra apresentou pontos de auditoria. Para a análise dessa relação, efetuou-se o teste Qui-Quadrado de Pearson. O p-valor obtido de 0,403 indica a inexistência de relação entre atividade econômica e a ocorrência de apontamentos em relatório de auditoria.

Por fim, também se analisou a associação entre a ocorrência de pontos de auditoria e receita auferida no ano de 2018. A tabulação cruzada dessas variáveis é apresentada na Tabela 8.

Tabela 8

Relatório sem/com ressalva x receitas (por quartil)

	Relatório com ressalva		Total	
	Não	Sim		
Receita (quartis)	1º	12	6	18
	2º	16	2	18
	3º	16	2	18
	4º	14	5	19
Total	58	15	73	

Como é possível observar na Tabela 8, as entidades da amostra foram divididas em quartis para análise de existência de associação entre receita obtida em 2018 e ocorrência de pontos de auditoria, sendo que foram incluídas no primeiro quartil as organizações com maior receita e no último quartil aquelas com menor receita em 2018. O teste Qui-Quadrado de Pearson apresentou p-valor obtido de 0,245, indicando a não existência de relação entre a ocorrência de pontos de auditoria e receita obtida.

Tendo em vista os resultados e análises aqui apresentados, considera-se que a auditoria independente às demonstrações contábeis se constitui como ferramenta essencial para propiciar um ambiente para uma melhor tomada de decisão por seus gestores, conforme recomendado por Lima (2010) e Santos et al. (2014). Além disso, a auditoria independente é capaz de melhorar a transparência e credibilidade das informações financeiras divulgadas pelas OTS (Lima, 2010; Santos et al., 2014; Souza et al., 2012).



Mesmo com a verificação de ressalvas em 20,5% dos relatórios de auditoria analisados, entende-se que sua aplicação possibilita maior transparência quanto aos problemas existentes nas informações disponibilizadas pela instituição para fins de prestação de contas e utilização de recursos, permitindo aos doadores e financiadores uma melhor oportunidade de revisão sobre a continuidade de suas contribuições.

Com base nos resultados deste estudo, entende-se que sua aplicação seja mais crítica em associações, visto sua característica de menor controle externo desde sua constituição, e recomenda-se que associações da área da saúde intensifiquem a atenção em aspectos contábeis como conciliação das contas contábeis, inconformidades no imobilizado, provisões feitas erroneamente e erro na apresentação das demonstrações contábeis, visando melhorias na qualidade das informações geradas para o seu processo de gestão e de prestação de contas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente investigação teve como objetivo principal identificar as inconsistências mais recorrentes apontadas por auditorias independentes às demonstrações financeiras de OTS brasileiras. Inicialmente, a partir da análise qualitativa categórica efetuada nos relatórios de auditoria com ressalvas, as principais inconsistências detectadas foram relacionadas à ausência de conciliação nas contas contábeis (todas constatadas por empresas de auditoria não-Big4) e inconformidades no imobilizado (todas constatadas em associações e 2/3 com atividades de atendimento hospitalar).

Na sequência, se destacaram pontos relacionados a provisões feitas erroneamente e erro na apresentação das demonstrações contábeis. Percebeu-se que 77,8% das entidades com relatórios com ressalvas nestas categorias são associações, sendo que 57,1% dessas associações realizam atividades na área da saúde. Ainda, 77,8% dos relatórios com ressalvas relacionadas a essas categorias foram emitidos por empresas de auditoria não-Big4.

Adicionalmente a investigação explorou relações entre a ocorrência de relatórios com ressalvas e características das entidades auditadas. A realização das inferências estatísticas revelou que há associação entre ocorrência de pontos de auditoria e natureza jurídica da entidade auditada, estando mais presente em associações do que em fundações. Para as demais características (auditoria por Big4, atividade econômica e receitas), não se identificou associação quando da análise com a existência de pontos de auditoria nos relatórios.

Com base nesses resultados, compreende-se que as associações parecem estar mais suscetíveis a sofrer ressalvas em comparação às fundações. Ao observar na literatura que as fundações estão sujeitas à fiscalização pelo Ministério Público, entende-se que essa pressão exercida por um órgão fiscalizador desde sua constituição pode conduzi-la a uma melhor qualidade de suas informações contábeis e financeiras, levando-as a uma menor probabilidade de receber ressalvas de auditoria independente em comparação às associações, que não sofrem o mesmo controle externo desde sua constituição.

Os resultados também sugerem que as associações que atuam na área da saúde necessitam intensificar a atenção quanto à qualidade das informações financeiras geradas no que tange à conciliação das contas contábeis, inconformidades no imobilizado, provisões feitas erroneamente e erro na apresentação das demonstrações contábeis, categorias com inconsistências mais recorrentes detectadas neste estudo.

De acordo com a literatura acadêmica, a auditoria independente é um processo importante para melhoria na qualidade da informação contábil das OTS, resultando em reflexos positivos na gestão, na legitimidade com o público em geral e na captação de recursos. Recomenda-se, portanto, que essa prática de fortalecimento de governança nos aspectos de transparência e *accountability* seja adotada por essas organizações, em especial por associações, dada a sua natureza de menor controle exercido por entes externos.

Entende-se que esse estudo contribui no aspecto prático ao processo de elaboração das demonstrações contábeis em OTS, revelando aspectos de reconhecimento, mensuração e evidenciação que têm mais frequentemente sustentado opiniões com ressalva nas auditorias em organizações dessa natureza no Brasil.

No aspecto acadêmico, contribui para o avanço do conhecimento científico no tema da auditoria, especificamente quanto à auditoria independente aplicada ao Terceiro Setor, tema ainda pouco abordado em pesquisas no Brasil e em âmbito internacional. Assim, inicia os debates sobre os principais pontos de auditoria identificados nos relatórios divulgados pelas OTS que estejam sujeitas a alguma obrigatoriedade de auditoria independente, viabilizando discussões e comparações por futuras investigações.

As análises desse estudo estão limitadas às entidades que possuíam relatórios de auditoria disponíveis para consulta. Acredita-se que resultados mais robustos poderiam ser alcançados pela maior divulgação dos relatórios, visto que, das 194 entidades selecionadas,

37,6% os disponibilizaram para consulta na internet, seja pelo site da própria entidade ou localizados por meio de pesquisa on-line.

Para futuras pesquisas, sugere-se um aprofundamento no entendimento sobre uma maior ocorrência de relatórios de auditoria independente com ressalvas em associações em relação às fundações. Também em relação às associações, ressalta-se a importância de se explorar academicamente o motivo pelo qual aquelas que atuam na área da saúde são mais suscetíveis a sofrerem determinadas ressalvas de auditoria, considerando os achados dessa pesquisa.

Sugere-se, ainda, a busca pelo entendimento das razões pelas quais a maioria das OTS que estão sujeitas à auditoria independente não divulgam o relatório de auditoria das demonstrações financeiras na *web*. Por fim, propõe-se relacionar a presença de pontos no relatório de auditoria independente com outras características das OTS, como a presença de conselho fiscal, tempo de constituição, proporção de receita por doadores ou de receita governamental (Barbosa et al., 2020), número de atendimentos realizados, diversidade de foco de atendimento, qualificação e remuneração do dirigente.

REFERÊNCIAS

- Amin, K., & Harris, E. E. (2017). Nonprofit stakeholder response to going-concern audit opinions. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 32(3), 329-349. <https://doi.org/10.1177/0148558X15604989>
- Balser, D., & McClusky, J. (2005). Managing stakeholder relationships and nonprofit organization effectiveness. *Nonprofit Management and Leadership*, 15(3), 295-315. <https://doi.org/10.1002/nml.70>
- Barbosa, J. W. R., Meireles, S. S., & Macedo, M. A. S. (2020, Dezembro 11-15). *Qualidade das informações contábeis de ONGs no Brasil* [Paper Presentation]. XIV Congresso ANPCONT, Foz do Iguaçu, PR, Brasil. https://anpcont.org.br/pdf/2020_CSP195.pdf
- Barros, A., Frazão, D. M., Bartoluzzio, A. I., Santos, M. D., & Vilela, M. (2018). Contabilidade do Terceiro Setor: um estudo bibliométrico nos principais congressos de contabilidade do Brasil. *Revista de Administração e Contabilidade da FAT*, 10(2), 2-13. <http://reacfat.com.br/index.php/reac/article/view/144>
- Borely, A. M., & Cardozo, J. S. S. (2010). Auditoria como ferramenta estratégica de controles de ONGs. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 10(1), 41-58. <https://doi.org/10.12979/rcmccuerj.v10i1.5607>
- Boscolo, M. (2018). Serviços de auditoria trazem credibilidade para entidades sem fins lucrativos. *Revista CRCSP*, 14(3), 16-17. <https://crcsp.org.br/portal/publicacoes/revista-crcsp/edicao-14.pdf>
- Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002). *Auditoria*. Atlas.



Carneiro, A. F., Oliveira, D. L., & Torres, L. C. (2011). Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(2), 90-103. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v6i2.13240

Costa, D. P. (2005). Prestação de contas. In E. Szazi (Ed.), *Terceiro setor: temas polêmicos*. (pp. 13-44). Petrópolis.

Cruz, C. M., & Estraviz, M. (2003). *Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos* (2nd ed.). Global.

Cruz, C. V. O. A., Souza, D. C. F., Galdin, J., & Endo, S. A. N. (2019). Pesquisa contábil no contexto do Terceiro Setor: análise do perfil das publicações acadêmicas em periódicos internacionais. *Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor*, 6(1), 28. <https://doi.org/10.31501/repats.v6i1.9105>

Dal Vesco, D. G., Santos, A. C., & Scarpin, J. E. (2015). Análise do campo científico em pesquisas com a temática “Terceiro Setor” no Brasil, sob a perspectiva de redes sociais. *ConTexto*, 15(29), 47-61. <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/40083>

Dias, M. (2017). *Auditoria no Terceiro Setor – uma ferramenta de governança corporativa indispensável*. Crowe Horwath. <https://bit.ly/3tGYyLa>

Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2017). *Análise de dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões*. Elsevier.

Feng, N. C. (2020). The impact of noncompliance and internal control deficiencies on going concern audit opinions and viability of nonprofit charitable organizations. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 35(3), 637-664. <https://doi.org/10.1177/0148558X18774904>

Feng, N. C., & Elder, R. J. (2017). Post-SOX downward auditor switches and their impacts on the nonprofit audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(5), 379-398. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2017.07.002>

Forster, R. P. (2006). *Auditoria contábil em entidades do Terceiro Setor: uma aplicação da Lei Newcomb-Benford* [Dissertação de Mestrado, Universidade de Brasília]. <https://repositorio.unb.br/handle/10482/5956>

Furtado, L. L., Giacomelli, J., & Pacheco, V. (2019). Evidências de Irregularidades em Oscips: Uma Análise dos Exames de Auditoria Realizados pelo Tribunal de Contas da União. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1-16. <https://doi.org/10.16930/2237-766220192673>

Garven, S. A. (2012). *Are audit-related factors associated with financial reporting quality in nonprofit organizations?* [Doctoral Dissertation, University of Alabama]. <http://ir.ua.edu/handle/123456789/2925>

Gibbs, G. (2009). *Análise de dados qualitativos*. Artmed.

Hansmann, H. (1987). Economic theories of nonprofit organization. In W.W. Powell (Ed.). *The nonprofit sector: A research handbook*. (pp. 27-42). Yale University Press.

Kisil, M., & Spercel, T. (2019). *Organizações da Sociedade Civil: Melhores Práticas de Governança no Terceiro Setor*. Fundação José Luiz Egydio Setúbal. https://www.machadomeyer.com.br/images/publicacoes/PDFs/Organizacoes_da_Sociedade_Civil_2019_baixa.pdf



Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2020). *Mapa das Organizações da Sociedade Civil*. <https://mapaosci.ipea.gov.br>

Lacruz, A. J. (2017). *Governança no Terceiro Setor: estudo em associações e fundações privadas sem fins lucrativos do segmento meio ambiente com atuação no Brasil* [Tese de Doutorado, Universidade Federal do Espírito Santo]. <http://repositorio.ufes.br/handle/10/6872>

Lima, A. C. S., Correia, J. J. A., & Galvão, N. M. S. (2018). Análise bibliométrica da produção científica sobre contabilidade do Terceiro Setor nos últimos dez anos. *Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor*, 5(2), 507-530. <https://doi.org/10.31501/repats.v5i2.10321>

Lima, R. N., F. (2010). Auditoria independente nos contratos de parceria em entidades do terceiro setor, à luz da Lei 9.790/99. *Revista de Administração e Contabilidade da FAT*, 2(1), 15-27. <http://www.reacfat.com.br/index.php/reac/article/view/10>

Lopes, L. F., Santos, B., & Brochardt, V. (2016). *Entenda o MROSC: Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil*. Presidência da República. http://www.participa.br/articles/public/0039/9448/LIVRETO_MROSC_WEB.pdf

Lucindo, P. V. O., Marques, M. A. N. C., & Penha, R. S. (2019). Percepção dos gestores sobre a auditoria nas organizações do Terceiro Setor. *Revista de Administração*, 17(31), 2-20. <https://revistas.fw.uri.br/index.php/revistadeadm/article/view/2857>

Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2017). *Metodologia do Trabalho Científico* (8th ed.). Atlas.

Mário, P. C., Alves, A. D. F., Carmo, J. P. S., Silva, A. P. B., & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1), 64-79. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v8i1.13283

Martins, C. I. D. (2020). *Os Impactos do Covid-19 em Empresas de Auditoria* [Dissertação de Mestrado, Universidade do Porto]. <https://hdl.handle.net/10216/130593>

Mendonça, P., & Falcão, D. S. (2016). Novo Marco Regulatório para a realização de parcerias entre Estado e Organização da Sociedade Civil (OSC). Inovação ou peso do passado? *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 21(68), 42-60. <https://doi.org/10.12660/cgpc.v21n68.56484>

Oliveira, W. E. S., & Coelho, C. U. F. (2017). Transparência das Informações e seu Impacto no Valor Econômico: um Estudo em Organizações do Terceiro Setor. *Pensar Contábil*, 19(70), 44-51. <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/3275>

Pacheco, R. R., Macagnan, C. B., & Seibert, R. M. (2016). Fatores explicativos do nível de evidenciação de informações de Organizações do Terceiro Setor. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 6(2), 72-93. <https://doi.org/10.18028/rgfc.v6i2.1764>

Reiser, D. B. (2005). There ought to be a law: The disclosure focus of recent legislative proposals for nonprofit reform. *Chicago-Kent Law Review*, 80(2), 559-612. <https://scholarship.kentlaw.iit.edu/cklawreview/vol80/iss2/3/>

Santos, E. S., Gonçalves, C. R. M., & Almeida, A. S. (2014). A importância da auditoria contábil nas empresas e entidades do Terceiro Setor. *Revista Eletrônica da FANESE*, 3(1). <http://app.fanese.edu.br/revista/wp-content/uploads/A-IMPORT%C3%82NCIA-DA->



[AUDITORIA-CONTÁBIL-NAS-EMPRESAS-E-ENTIDADES-DO-TERCEIRO-SETOR.pdf](#)

Silva, L. C.; Soares, S. V., & Casagrande, M. D. H. (2019). Evidenciação contábil de entidades do Terceiro Setor: Uma análise da conformidade das demonstrações contábeis da Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL. *ConTexto*, 19(43), 13-26. <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/79754>

Soares, A. C. A. A. (2008). *Desafios gerenciais de organizações de Terceiro Setor de Belo Horizonte na percepção de seus gerentes* [Dissertação de Mestrado, Faculdade Novos Horizontes]. <https://mestrado.unihorizontes.br/desafios-gerenciais-de-organizacoes-do-terceiro-setor-de-belo-horizonte-na-percepcao-de-seus-gerentes/>

Souza, S. A., Carvalho, C. V. O., Jr., & Albuquerque, K. S. L. S. (2012). Auditoria externa em organizações do terceiro setor: um estudo da percepção de contadores e não contadores. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 2(2), 47-60. <https://doi.org/10.18028/rgfc.v2i2.56>

Thompson, P., & Williams, R. (2014). Taking your eyes off the objective: The relationship between income sources and satisfaction with achieving objectives in the UK third sector. *Voluntas*, 25(1), 109-137. <https://doi.org/10.1007/s11266-012-9326-5>

Zittei, M. V. M., Politelo, L., & Scarpin, J. E. (2016). Nível de evidenciação contábil de organizações do Terceiro Setor. *Administração Pública e Gestão Social*, 8(2), 85-94. <https://doi.org/10.21118/apgs.v1i2.4799>

