

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RAFAEL TADASHI ISHIGAMI

**AUDITORIA APLICADA AO TERCEIRO SETOR: AS PRINCIPAIS
INCONSISTÊNCIAS RELATADAS NA APLICAÇÃO DA AUDITORIA NO
TERCEIRO SETOR**

CURITIBA

2020

RAFAEL TADASHI ISHIGAMI

**AUDITORIA APLICADA AO TERCEIRO SETOR: AS PRINCIPAIS
INCONSISTÊNCIAS RELATADAS NA APLICAÇÃO DA AUDITORIA NO
TERCEIRO SETOR**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA – Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Dr. Henrique Portulhak

CURITIBA

2020

Dedico este trabalho aos meus pais Paulo e Akico que sempre me apoiaram e sempre me deram condições para chegar aonde cheguei. Dedico a minha noiva Hestefani que sempre me ajudou quando precisei nos bons e nos maus momentos e me ajudou a elaborar este trabalho.

Também dedico este estudo ao meu orientador Henrique Portulhak por sua atenção, generosidade e sua competência.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo verificar as principais inconsistências relatadas na aplicação da auditoria no Terceiro Setor através de análise de relatórios de auditoria independente de entidades do terceiro setor emitidos em 2018, relacionando as ocorrências de pontos de auditoria com características das entidades auditadas (por exemplo: auditoria por empresa *Big Four*, natureza jurídica, atividade econômica e receita anual). A metodologia da pesquisa se caracteriza como descritiva e explicativa. Para realização da pesquisa, foi feito um levantamento das entidades as quais auferiram receitas acima de R\$ 4,8 milhões em 2018 com base nas informações da base de dados “Organizações da Sociedade Civil”, filtrando as entidades que disponibilizaram os relatórios de auditoria independente. Após o filtro e a leitura dos relatórios foi possível realizar as análises de relações e com isso, foi possível evidenciar que há diferença significativa entre a ocorrência de pontos de auditoria de acordo com a natureza jurídica da entidade auditada.

Palavras-chave: Auditoria Externa. Auditoria no Terceiro Setor. Relatório de auditoria. Terceiro Setor.

ABSTRACT

The present study aims to verify the main inconsistencies reported in the application of the audit in the Third Sector through analysis of independent audit reports from third sector entities issued in 2018, relating the occurrences of misstatements with the characteristics of the audited entities (for example: audit by Big Four company, legal nature, economic activity and annual revenue). Research methodology is characterized as descriptive and explanatory. In order to carry out the research, a survey was made of the entities which earned revenues in excess of R\$ 4.8 million in 2018 based on information from “Civil Society Organizations” database filtering the organizations that made the audit reports available. After the filter and the reading of the reports, it was possible to perform the analysis of relationships and with that, it was possible to indicate that there is a significant difference between the occurrences of misstatements according to the legal nature of the audited entity.

Key Words: External Audit. Third Sector Auditing. Audit report. Third Sector.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

TABELA 1 – LISTA DE CLASSES DE ATIVIDADES ECONÔMICAS DA AMOSTRA	32
TABELA 2 – EMPRESAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DA AMOSTRA.....	33
TABELA 3 – CATEGORIA DAS INCONSISTÊNCIAS COMUNS ENCONTRADAS .	34
TABELA 4 – RELATÓRIO COM RESSALVAS X AUDITORIA POR <i>BIG FOUR</i>	36
TABELA 5 – RELATÓRIO COM RESSALVA X NATUREZA JURÍDICA.....	36
TABELA 6 – RELATÓRIO COM RESSALVA X ATIVIDADE ECONÔMICA	37
TABELA 7 – RELATÓRIO COM RESSALVA X RECEITAS (POR QUARTIL).....	38

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – LISTA DE ENTIDADES COM INCONSISTÊNCIAS NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA.....	34
---	----

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	10
1.2	OBJETIVOS.....	11
1.1.1	Objetivo Geral.....	11
1.1.2	Objetivos Específicos.....	11
1.3	JUSTIFICATIVAS	12
2.	REVISÃO BIBLIOGRAFICA	14
2.1	SETORES DA ECONOMIA.....	14
2.1.1	1º Setor – Público	14
2.1.2	2º Setor – Privado.....	14
2.1.3	3º Setor – Público Privado	14
2.2	AUDITORIA	15
2.2.1	Conceito de Auditoria.....	16
2.2.2	Origem da Auditoria	16
2.3	CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA	18
2.3.1	Auditoria Interna	18
2.3.2	Auditoria Externa	18
2.3.3	Diferenças de Auditoria Interna e Externa	19
2.4	TIPOS DE AUDITORIA.....	20
2.4.1	Auditoria Contábil	20
2.4.2	Auditoria Operacional	21
2.4.3	Auditoria Externa	22
2.4.4	Outros Tipos de Auditoria	22
(a)	Auditoria de Gestão	22
(b)	Auditoria de Sistemas de Informação	22
(c)	Auditoria Fiscal e Tributária	23
(d)	Auditoria da Qualidade.....	23
(e)	Auditoria Ambiental.....	24
2.5	ESTUDOS ANTECEDENTES.....	24
3.	METODOLOGIA DA PESQUISA	27
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	27

3.2	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	27
3.3	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	28
3.4	LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES.....	29
3.4.1	População e Amostra.....	30
4.	ANÁLISE DE RESULTADOS	31
4.1	DESCRIÇÃO DA AMOSTRA	31
4.2	PRINCIPAIS INCONSISTÊNCIAS	33
4.3	ANÁLISE DE RELAÇÕES.....	35
5.	CONCLUSÃO.....	40
	REFERÊNCIAS.....	42
	APÊNDICE A – DETALHAMENTO DAS INCONSISTÊNCIAS IDENTIFICADAS NOS RELATÓRIOS	45

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Atualmente na nossa sociedade, pode-se dizer que estamos divididos em três setores: Primeiro setor, também chamado de setor público, o qual pode ser denominado de Estado, é composto pelas Prefeituras Municipais, os Governos Federais e o Presidente da República. O segundo setor, gira em torno dos lucros, ao contrário do primeiro. A obtenção destes lucros se dá através das atividades econômicas, como a comercialização tanto de produtos, quanto de serviços. O terceiro setor surge para tentar suprir a geração de bens e serviços à sociedade, mas sem fins lucrativos, onde o Estado e o mercado não abrangem (ALMEIDA e ESPEJO, 2012, p. 9). Seus objetivos são de cunho social. Tem a participação tanto do governo quanto das empresas privadas e conta com o apoio financeiro de ambas as partes.

Para as organizações do terceiro setor, por terem caráter social, é de extrema importância que suas informações contábeis sejam de exímia qualidade para que reflitam numa maior credibilidade perante aos que fornecem recursos (CERVI, 2012). Vale ressaltar também, caso haja convênios com repasses de verbas públicas, os tribunais de contas advêm de auditar as organizações.

Em busca de recursos para essas organizações, há a necessidade de fazer uma boa gestão, pois deste modo há o ganho de credibilidade junto à sociedade (SALADO, 2011). Neste sentido, entra em ação o papel da auditoria externa, no qual é emitindo opinião sobre as informações contábeis das organizações aos interessados no sentido de dizer se as informações estão de acordo com as Normas de Contabilidade. Júnior, Albuquerque e Souza (2012) assevera que as demonstrações contábeis representam uma fonte muito rica de informações para os usuários e quando possui um parecer de auditoria independente, o grau de confiança nelas é potencializado.

Dados em 2018 mostraram que o terceiro setor movimentou cerca de R\$ 25 bilhões de reais por ano no Brasil, sendo assim, há uma expressão muito relevante que envolve desde ONG's, OSCIP's, associações e fundações. Há certo problema neste setor que é a falta de profissionais capacitados e com experiência, com isso

ocorrem resultados inesperados no meio contábil dessas organizações: má elaboração de plano de contas contábeis, pendências em órgãos federais, estaduais e municipais, registros contábeis incorretos, omissos ou as vezes fraudulentos. Por isso o trabalho da auditoria independente é uma valiosa ferramenta para as organizações do terceiro setor, pois ela minimiza os riscos e contingências geradas nas suas operações, proporcionando maior segurança e credibilidade às informações contábeis. (VIEIRA, 2018)

Com aumento na busca de transparência e credibilidade, e também na busca de recursos, há o aumento na procura pelos serviços de auditoria independente, pois é quem pode dar esta credibilidade para as organizações. Uma vez analisados diversos relatórios de auditoria independente, identificando as principais ocorrências e situações comuns às entidades deste setor, é possível auxiliar na melhoria e na continuidade do negócio os gestores, diretores e usuários das informações as quais a auditoria emite opinião.

Diante do exposto, surgiu a seguinte questão: **Quais são as principais inconsistências relatadas na aplicação da auditoria no terceiro setor?**

O questionamento surgiu após a realização de diversos trabalhos e relatórios de auditoria pelo autor desta pesquisa para verificar quais são as inconsistências e se elas são comuns entre as organizações do terceiro setor em geral.

1.2 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

O objetivo desta pesquisa é verificar as principais inconsistências relatadas na aplicação da auditoria no terceiro setor.

1.1.2 Objetivos Específicos

(a) Levantar as principais inconsistências relatadas no processo da aplicação da auditoria externa;

(b) Relacionar as ocorrências de pontos de auditoria com características das entidades auditadas (auditoria por empresa *Big Four*, natureza jurídica, atividade econômica e receita anual);

(c) Apresentar o relatório com o levantamento das informações de forma consubstanciada em relação aos resultados do estudo.

1.3 JUSTIFICATIVAS

O terceiro setor exerce um importante papel na sociedade, atuando onde o Estado e o mercado não atuam fortemente. E para que isso ocorra, são necessários recursos, principalmente financeiro, que muitas vezes são repassados pelo Estado e/ou pelo mercado. Os instrumentos que as entidades do terceiro setor têm para gerenciamento dos recursos são a contabilidade e a gestão de forma geral objetivando a transparência da utilização dos mesmos.

Monello (2009) afirma que:

A relevância dos serviços prestados, o interesse público, as isenções tributárias usufruídas, as verbas públicas repassadas e as parcerias público-privadas trouxeram uma série de controles e procedimentos para todos os integrantes desse dinâmico universo. Dessa forma, as informações geradas pela entidade, especialmente pela contabilidade como fonte principal, passaram a ter notória relevância e maiores consequências. Nessas “consequências”, encontram-se situações que refletem no dia-a-dia da entidade [...] (MONELLO, 2009)

Conforme Borges et al. (2018) destacam que:

O terceiro setor ainda enfrenta o grande desafio de buscar novas formas de controle para fiscalização dos recursos que auferem junto ao governo e também à população através de doações, torna-se necessário buscar o máximo de transparência através de informações contábeis. O objetivo destas seria fortalecer uma cultura de transparência e de uso responsável dos repasses e doações. (BORGES *et al.*, 2018, p. 3)

A auditoria no terceiro setor é de extrema importância, pois “traz credibilidade e transparência para certificar suas ações sociais através da validação dos números e valores apresentados nas Demonstrações Contábeis [...]” (MONELLO, 2009).

Cervi (2012) expõe que:

[...] pelo fato das entidades do Terceiro Setor terem a necessidade de amparar suas ações junto ao tripé eficiência, eficácia e transparência, sendo que a auditoria externa, além de poder atestar a confiabilidade das informações contábeis, poderá destacar se os procedimentos contábeis adotados são adequados, além de propiciar informações que interessam diretamente aos agentes que se relacionam com tais entidades [...] (CERVI, 2012, p. 3)

A auditoria externa em entidades do terceiro setor atesta que as demonstrações contábeis estão de acordo e serve de apoio como prestação de contas ao órgão deliberativo da entidade, além do Poder Público “por meio dos diversos órgãos governamentais, de acordo com a natureza jurídica, títulos e certificados que pleiteia ou possui” (BRASIL¹ - CFC, 2008 p. 78).

Desta forma esta pesquisa busca fazer um levantamento das principais inconsistências informadas na aplicação de auditoria externa nas empresas do terceiro setor e apresentá-las na forma de estudo.

Estudos sobre a auditoria externa nas entidades do terceiro setor existem, porém, sem realizar uma análise de relatórios e seus conteúdos, fator este que faz este estudo se destacar. Esta análise, pode ajudar a gestão das entidades do terceiro setor a evitar situações ou problemas em que outras entidades estão passando ou passaram e, deste modo, se preparar e se ajustar para que diminuam possíveis riscos em que a auditoria pode identificar.

Após os resultados deste estudo, o mesmo irá apresentar situações para as pessoas que não tem conhecimento e que, de certa forma, estão ligadas às empresas do terceiro setor através dos impostos pagos (os órgãos públicos podem transferir parte de seus recursos para as entidades através de convênios). E com o conhecimento obtido do estudo, poderão cobrar, que as entidades façam bom uso destes recursos que indiretamente vem de suas contribuições. Ainda destaca-se sua contribuição para que se deem direcionamentos para possíveis novos estudos na área.

2. REVISÃO BIBLIOGRAFICA

2.1 SETORES DA ECONOMIA

Para Fernandes (2002, p. 127) “a ideia de um “terceiro setor” supõe um “primeiro” e um “segundo”, e nesta medida faz referência ao Estado e ao mercado.”

2.1.1 1º Setor – Público

Para Almeida e Espejo (2012) o primeiro setor:

[...] é aquele que legitima e organiza suas ações através de poderes coercitivos distinguindo-se, por isso, dos demais setores. Sua atuação é limitada e regulada por um conjunto de leis, decretos, deliberações etc., denominado de arcabouço legal, o que possibilita que suas ações sejam previsíveis a todos da sociedade. (ALMEIDA e ESPEJO, 2012, p. 9).

Segundo Xavier (2008, p. 14) o primeiro setor “corresponde à emanção da vontade popular, pelo voto, que confere o poder ao governo.”

2.1.2 2º Setor – Privado

Para Xavier (2008, p. 14) o segundo setor “corresponde à livre iniciativa, que opera o mercado e define a agenda econômica usando o lucro como instrumento.”

Conforme Almeida e Espejo (2012 apud Coelho, 2000) o segundo setor:

[...] tem por objetivo primordial a obtenção de lucro, por meio das trocas de bens e serviços por dinheiro. Ao contrário do governo, o mercado funciona regido pelo princípio da não coerção legal, o que significa dizer que os clientes têm autonomia e liberdade para escolher o que e onde comprar produtos ou contratar serviços. (ALMEIDA e ESPEJO, 2012, p. 9).

2.1.3 3º Setor – Público Privado

Podemos definir o terceiro setor, conforme Soares (2008, p. 70), como “um setor composto por organizações diversificadas, que se caracterizam por valores não-econômicos, fundadas pela iniciativa privada (sociedade civil) com interesses

públicos e sociais, com contornos participativos, cooperativos e solidários e, atualmente, apoiado no trabalho contratado.”

Define também Paes (2003, p. 88) como:

[...] o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento. (PAES, 2003, p. 88).

As principais instituições que compõe este grupo, conforme Cervi (2012), são:

Organizações não governamentais (ONG's); instituições filantrópicas; instituições sociais sem fins lucrativos; clubes de serviços; entidades beneficentes; centros sociais e organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP). (CERVI, 2012, p. 4).

Conforme o Conselho Regional de Contabilidade (BRASIL¹ - CFC, 2008 p. 78) as instituições do terceiro setor possuem as seguintes características:

- (a) Promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- (b) Manutenção de finalidades não-lucrativas;
- (c) Adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais;
- (d) Atividades financiadas por subvenções do primeiro setor e doações do segundo setor e de particulares;
- (e) Aplicação do resultado das atividades econômicas que, por ventura, exerçam nos fins sócias a que se destina;
- (f) Desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado. (BRASIL¹ - CFC, 2008 p. 78)

2.2 AUDITORIA

A auditoria trata-se de um mecanismo contábil para analisar registros e controles contábeis, constituindo um conjunto de ações de consultoria e assessoramento para o usuário das informações contábeis, possibilitando que o mesmo possa ter segurança maior acerca daquelas informações contidas nos relatórios e demonstrações contábeis.

2.2.1 Conceito de Auditoria

Pode-se definir auditoria, conforme Motta (1992, p. 15), como:

[...] o exame científico e sistemático dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma companhia, com o propósito de determinar a integridade do sistema de controle interno contábil, das demonstrações financeiras, bem como o resultado das operações e assessorar a companhia no aprimoramento dos controles internos, contábeis e administrativos. (MOTTA, 1992, p. 15).

Já Gil (1999, p. 59), define auditoria como:

Auditoria é uma função administrativa que exerce a verificação/constatação/validação, via testes e análises dos resultados dos testes, com conseqüente emissão de opinião, em momento independente das demais três funções administrativas (planejamento, execução, controle), consoante os três níveis empresariais principais (operacional, tático e estratégico). (GIL, 1999, p. 59).

Pode-se dizer que a auditoria “é, simplesmente, a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com o intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria.” (ARAÚJO, 2001, p. 13)

2.2.2 Origem da Auditoria

A origem da palavra Auditoria vem do latim audire, que significa ouvir.

A atividade do auditor é tão antiga quanto a própria contabilidade. Conforme o IBRACON¹ (2006, p. 43)

Podemos remontar ao Império Persa, por exemplo, no qual Dario I, ao realizar a reforma político-administrativa, criou a função de “olhos e ouvidos do rei”, funcionários encarregados de vigiar a ação dos sátrapas (governadores das províncias persas), garantir o cumprimento das ordens imperiais e fiscalizar a cobrança de impostos e o uso do tesouro real. (IBRACON¹, 2006, p. 43).

Muitos anos mais tarde, durante o Império Romano, os imperadores também nomeavam altos funcionários com a incumbência de supervisionar as operações financeiras de seus administradores provinciais e lhes prestar contas, verbalmente. (IBRACON¹, 2006, p. 43)

Na Inglaterra mercantilista, a atividade de auditor encontrou um vasto campo de atividade, pois era lá que floresciam grandes companhias comerciais e um sistema de impostos sobre o lucro dessas empresas. (IBRACON¹, 2006, p. 44)

Ainda conforme (IBRACON¹, 2006):

O crescimento das empresas e a expansão dos mercados fizeram com que fossem levados em conta outros agentes econômicos, além do interesse dos proprietários das corporações. Além disso, a necessidade de financiamento e a formação do mercado de capitais tornaram relevante a divulgação de informações econômico-financeiras. As demonstrações contábeis ganharam, então, importância, não só para os credores das organizações, mas também para futuros investidores. Era necessário que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica, que confirmasse a qualidade e precisão das informações prestada. (IBRACON¹, 2006, p. 43).

Devido a este cenário, em 1845, o Railway Companies Consolidation Act estabeleceu a verificação anual dos balanços, perpetrada por auditores.

A auditoria que conhecemos atualmente cresceu na Inglaterra e depois foi exportada para vários países, incluindo o Brasil, com foco na construção e administração de estradas de ferro e outros serviços de utilidade pública (IBRACON¹, 2006).

Já nos Estados Unidos, a auditoria tomou novos rumos após a crise de 1929. Aproximadamente em 1930, foi criado um grupo de trabalho para determinar regras para as companhias com ações cotadas em bolsa de valores, tornando obrigatória a Auditoria contábil independente nas demonstrações financeiras dessas empresas. (IBRACON¹, 2006).

Os auditores externos ou independentes, para exercerem suas atividades, começaram a ter auxílio de funcionários das próprias organizações auditadas. Conforme IBRACON¹ (2006):

Esses profissionais, com o tempo, foram aprendendo técnicas de Auditoria e utilizando-as em trabalhos solicitados pela própria administração das empresas. A utilidade de tal função para a saúde do negócio foi reconhecida e a partir de daí surgiram os primeiros serviços de conferência e revisão interna dos trabalhos contábeis, continuada e permanente. (IBRACON¹, 2006, p. 46).

Ainda conforme (IBRACON¹, 2006):

Após a fundação do The Institute of Internal Auditors, em 1941, em Nova York, a Auditoria interna adquiriu novo *status*. De um corpo de funcionários de linha, em geral subordinados à Contabilidade, aos poucos se voltou para um enfoque de controle administrativo, com a finalidade de avaliar a eficácia e a efetividade dos controles internos.” (IBRACON¹, 2006, p. 45).

2.3 CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA

A auditoria se divide em interna e externa.

2.3.1 Auditoria Interna

Auditoria interna é a atividade de avaliação estabelecida ou fornecida como um serviço para a entidade. Suas funções incluem, dentre outras: exame, avaliação e monitoramento da adequação e efetividade do controle interno (RIBEIRO, 2011). Ainda segundo Ribeiro (2011, p. 66), auditoria interna pode ser definida como “uma atividade independente e objetiva, que presta serviços de avaliação e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.”

De acordo com a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna, em seu item 12.1.1.3, a auditoria interna:

Compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (BRASIL² - CFC, 2003, p. 5).

Conforme Ribeiro (2011, p. 67) a auditoria interna “quando houver, deve estar diretamente subordinada ao conselho de administração ou, na falta deste, à diretoria da instituição.”

2.3.2 Auditoria Externa

Auditoria externa também pode ser chamada de auditoria independente, ou ainda de auditoria das demonstrações contábeis. Conforme define Ribeiro (2011, p. 95) “é uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade

dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio de exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles.”

Segundo Arruda, Araújo e Barretto (2010, p. 43), auditoria externa pode ser conceituada como sendo:

[...] a auditoria realizada por profissionais externos à empresa auditada, ou seja, que não são empregados da administração, normalmente sob a forma de firmas de auditoria, com objetivo precípua de emitir uma opinião independente, com base em normas técnicas, sobre a adequação ou não das demonstrações contábeis, assim como, em certos casos, emitir um relatório sobre o cumprimento de cláusulas contratuais, sobre a regularidade das operações e/ou o resultado das gestões financeiras e administrativa. (ARRUDA, ARAÚJO, BARRETTO, 2010, p. 43).

Conforme IBRACON² (2015), a auditoria independente:

[...] tem a finalidade de aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis (DC) e examinar se as mesmas, no seu conjunto, representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da companhia auditada. (IBRACON², 2015).

Ribeiro (2011, p. 96) ainda diz que:

A auditoria externa é realizada por auditores independentes contratados pela organização para examinar as suas demonstrações contábeis e expressar opinião por intermédio do relatório de auditoria, com o propósito de aumentar o grau de confiança dos usuários das respectivas demonstrações. (RIBEIRO, 2011, p. 96).

2.3.3 Diferenças de Auditoria Interna e Externa

Ribeiro (2011) apresenta alguns pontos as quais a auditoria interna se diferencia da auditoria externa, conforme a seguir:

Enquanto as funções de auditoria interna são desenvolvidas por auditores pertencentes ao quadro de empregados da própria organização ou por auditores independentes contratados para esse fim, as funções de auditoria externa são realizadas exclusivamente por auditores independentes.

Enquanto as etapas do ciclo de vida da auditoria independente são realizadas parte na firma de auditoria e parte na organização auditada, essas etapas do ciclo de vida da auditoria interna, quando executadas por auditores da organização auditada, são realizadas dentro da própria organização auditada.

Enquanto o principal objetivo do auditor independente é expressar uma opinião que possibilite aumentar o grau de confiança dos usuários externos em relação às demonstrações contábeis, os objetivos das funções de auditoria interna variam amplamente e dependem do tamanho e da

estrutura da entidade e dos requerimentos da administração e, quando aplicável, dos responsáveis pela governança. As atividades da função de auditoria interna podem incluir: monitoramento do controle interno, exame das informações contábeis e operacionais, revisão das atividades operacionais etc.

Enquanto o ciclo de vida da auditoria independente pode ser dividido em três etapas: planejamento, execução e relatório, o ciclo de vida da auditoria interna, que é mais abrangente, pode ser dividido em quatro etapas: planejamento, execução, relatório e follow-up.

Enquanto a atitude dos auditores internos, embora independente, é limitada aos interesses da organização, os auditores externos têm independência plena para expor suas opiniões em seus relatórios de auditoria.

Enquanto, para exercer as atividades de auditoria independente, o auditor precisa ser obrigatoriamente contador, estar devidamente registrado em Conselho Regional de Contabilidade e no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI); para exercer as funções de auditoria interna, o auditor não precisa ser contador e também não está sujeito a se cadastrar em órgãos citados. (RIBEIRO, 2011).

Embora haja diferenças entre os tipos de auditoria, o objetivo final de ambas é buscar a confirmação de que dados, informações e procedimentos estão sendo seguidas de acordo com normas, regulamentos, legislações, manuais internos etc.

2.4 TIPOS DE AUDITORIA

A auditoria pode se dividir em vários tipos. A seguir são apresentados alguns destes tipos.

2.4.1 Auditoria Contábil

Auditoria contábil, também chamada de auditoria das demonstrações contábeis, tem como propósito expressar a opinião sobre a veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis. (RIBEIRO, 2011, p. 18).

A auditoria contábil tem como objetivo identificar a adequação dos registros e procedimentos adotados na empresa, a qualidade dos controles internos, considerando as normas e regulamentos traçados pela administração, bem como a avaliação da correta aplicação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. (SANTOS, 2011).

Segundo da Silva (1990, p. 13), a auditoria contábil é normalmente executada por um ou vários auditores independentes, autônomos ou através de firmas de auditoria e eles buscam basicamente evidências sobre a integralidade e

confiabilidade das informações que são apresentadas nos relatórios contábeis. Ou seja, procura certificar-se de que:

(a) As demonstrações contábeis representam adequadamente a posição patrimonial da entidade e de suas transações com terceiros;

(b) As operações da empresa são realizadas de acordo com políticas internas, legislação vigente e os Princípios Fundamentais da Contabilidade e/ ou critérios normalmente aceitos;

(c) Os ativos ou valores sob a administração da entidade estão razoavelmente salvaguardados contra fraudes, desvios ou extravios.

Vale ressaltar que, embora a auditoria contábil esteja normalmente associada aos auditores independentes, é também realizada por auditores internos e governamentais. (SILVA, 1990).

2.4.2 Auditoria Operacional

Outro tipo de auditoria muito comum é a auditoria operacional. Arruda, Araújo e Barretto (2008, p. 63) define auditoria operacional como:

[...] conjunto de procedimentos auditoriais que são aplicados com o objetivo de serem avaliados o desempenho e a eficácia/efetividade das operações, dos sistemas de informação, dos métodos de administração, e examinados a propriedade e o cumprimento das políticas administrativas da empresa auditada, além de serem analisadas a adequação e a oportunidade das decisões estratégicas. (ARRUDA, ARAÚJO E BARRETTO, 2010, p. 63).

Na auditoria operacional o objetivo é “assessorar a administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, através da avaliação da organização, de seus departamentos, sistemas, funções, operações e programas.” (SANTOS, 2011, p. 18).

De maneira geral, o auditor verificará se os funcionários estão atingindo os objetivos propostos, bem como identificar falhas e irregularidades no sistema operacional (SANTOS, 2011).

Portanto, pode-se deduzir que a auditoria operacional, além dos aspectos correlacionados com a auditoria contábil, tem sua visão voltada para o futuro e para as melhorias que possam ser implantadas, essencialmente no que se refere a economia, eficiência e eficácia na utilização de recursos da empresa (SILVA, 1990).

2.4.3 Auditoria Externa

Um tipo de auditoria que merece destaque é a auditoria externa ou também conhecida como auditoria independente. A auditoria externa tem por objetivo emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis com uma opinião se estas estão de acordo com as práticas contábeis (CORDEIRO, 2012).

Segundo Crepaldi (2000, p.48), auditoria externa “constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação como representam à posição patrimonial e financeira, o resultado de recursos da entidade auditada consoante às normas da contabilidade.”

Para Cervi (2012, p. 07) a auditoria externa para as organizações do terceiro setor “[...] é relevante, para que estas possam demonstrar ao público a que está relacionado a seriedade com que executa o gerenciamento dos recursos financeiros, econômicos e patrimoniais que, na maioria das situações, é constituído de doações ou de recursos provenientes do ente estatal.”

2.4.4 Outros Tipos de Auditoria

Há outros vários tipos de auditoria, alguns destes estão apresentados a seguir.

(a) Auditoria de Gestão

A auditoria de gestão, segundo Ribeiro (2011, p. 18) “tem por finalidade expressar a opinião sobre a eficiência da gestão das operações e sobre a sua consistência com os planos e metas que foram orçados.”

Neste tipo de auditoria, o auditor irá trabalhar no nível de planejamento estratégico, tático e no processo de decisão decorrente da aplicação de sistemas, políticas, critérios e procedimentos (SANTOS, 2011).

(b) Auditoria de Sistemas de Informação

Segundo Ribeiro (2011) a auditoria de sistemas “tem por fim expressar a opinião sobre a qualidade do sistema de processamentos eletrônico de dados e dos controles existentes no ambiente de tecnologia de informações.”

Para Santos (2011) o auditor é “destinado a examinar e avaliar esses sistemas. O auditor, portanto, pode estar envolvido no processo de planejamento, desenvolvimento, testes e aplicação dos sistemas.”

Ainda segundo Santos (2011) “cabe ao Auditor testar a adequação, eficácia, eficiência e desempenho dos sistemas e respectivos procedimentos de segurança em processamento de dados.”

(c) Auditoria Fiscal e Tributária

A auditoria fiscal e tributária para Ribeiro (2011, p. 18) “tem por objetivo expressar a opinião sobre a eficiência e eficácia dos procedimentos adotados para o controle, apuração e recolhimento de tributos.”

Para Carlin (2008, p. 26) auditoria tributária se define como:

Revisão dos procedimentos em geral, visando avaliar possíveis riscos e formas de monitoramento, bem como oportunidades de melhorias de controles que sustentam cálculos e processos tributários. (CARLIN, 2008, p. 26)

Ainda segundo Carlin (2008, p. 26) “a auditoria fiscal pode ser desenvolvida em uma tripla vertente, ou seja, pelas entidades fiscalizadoras do Estado, por auditores internos e por auditores externos.”

(d) Auditoria da Qualidade

Com o crescimento da exigência de as empresas oferecerem o melhor produto, o melhor serviço e a satisfação do cliente, surgiu o conceito de qualidade.

Segundo Bertolino (2009, p. 277) a auditoria da qualidade é um:

Exame sistemático e independente para determinar se as atividades da qualidade e seus resultados estão de acordo com as disposições planejadas, se estas foram implementadas com eficácia e se são adequadas à consecução dos objetivos. (BERTOLINO, 2009, p. 277)

Neste processo de auditoria, pessoas independentes à empresa, buscam verificar a eficácia do sistema implantado, o atendimento dos objetivos e os padrões previamente estabelecidos (SANTOS, 2011, p. 20).

A auditoria da qualidade pode ser classificada como interna e externa, conforme Santos (2011). Na auditoria interna da qualidade ocorre avaliação do plano de desenvolvimento do produto, para analisar o atendimento dos requisitos dos clientes. Já no caso da auditoria externa da qualidade, procura-se qualificar os fornecedores de matérias-primas (SANTOS, 2011).

(e) Auditoria Ambiental

Auditoria ambiental atua “analisando os prováveis impactos que as empresas possam causar ao meio ambiente, com reflexo direto sobre a imagem delas no mercado, sobre a captação de recursos, forma de financiamentos, ou lançamento de ações no mercado financeiro” (SANTOS, 2011).

Segundo Oliveira (2014, p. 27) a auditoria ambiental pode ser genericamente definida como:

[...] o procedimento sistemático por meio do qual uma organização avalia suas práticas e operações que oferecem riscos potenciais ao meio ambiente e à saúde pública para averiguar sua adequação a critérios preestabelecidos (usualmente requisitos legais, normas técnicas e/ou políticas, práticas e procedimentos desenvolvidos ou adotados pela própria empresa ou pela indústria). (OLIVEIRA, 2014, p. 27)

O trabalho do auditor deve focar a relação entre os custos dos empreendimentos, seus riscos ambientais, e medidas compensatórias e reparadoras a serem tomadas (SANTOS, 2011).

2.5 ESTUDOS ANTECEDENTES

Na busca por outros estudos referente à auditoria em empresas do terceiro setor, não foi identificado nenhum específico a respeito das principais inconsistências relatadas na aplicação da auditoria. Porém foi possível identificar alguns estudos a respeito da auditoria no terceiro setor. O primeiro estudo identificado foi “Auditoria Externa em um Instituto do Terceiro Setor: Um Estudo de

Caso” elaborado pela autora Desemira Cervi. Tal estudo “relata os resultados de uma auditoria externa em um instituto que atua no terceiro setor.” (CERVI, 2012). A metodologia “[...] inicialmente, foi uma pesquisa bibliográfica para, na seqüência, ser utilizado um estudo de caso, envolvendo o exame de relatórios, documentos e demonstrativos contábeis da instituição do terceiro setor.” Ao final do estudo, a autora pode constatar:

[...] que a auditoria externa é um componente relevante para as entidades do terceiro setor, não somente como forma de analisar a sua situação contábil, mas também gerar informações relevantes que podem tanto evidenciar o seu comprometimento com a transparência de suas ações sociais, gerenciais e contábeis, como também obter dados que possam contribuir no aprimoramento do seu gerenciamento. (CERVI, 2012, p. 01)

Outro estudo identificado foi “Auditoria Externa em Organizações do Terceiro Setor: Um Estudo da Percepção de Contadores e Não Contadores” dos autores César Valentim de Oliveira Carvalho Júnior, Kátia Silene Lopes de Souza Albuquerque e Selma Austriciano de Souza. Segundo Júnior, Albuquerque e Souza (2012):

Este estudo teve por objetivo identificar a percepção de contadores e não contadores a respeito das possíveis contribuições que a Auditoria Independente imprime na confiabilidade e transparência das Demonstrações Contábeis de Organizações do Terceiro Setor, além de verificar se existe diferença significativa entre as percepções desses dois grupos. (JÚNIOR, ALBUQUERQUE, SOUZA, 2012, p. 47)

A pesquisa adotou os seguintes procedimentos: “revisão na literatura pertinente ao tema, a aplicação de um questionário a uma amostra por acessibilidade a estudantes de pós-graduação, nas áreas de contabilidade e finanças, a contadores e a não contadores na cidade de Salvador, Bahia.” (JÚNIOR, ALBUQUERQUE, SOUZA, 2012, p. 47). No final, os autores observaram: “[...] alto grau de confiabilidade na auditoria independente por parte dos dois grupos estudados.” (JÚNIOR, ALBUQUERQUE, SOUZA, 2012, p. 47)

Por último, o estudo “Importância da Auditoria Interna Nas Organizações de Terceiro Setor”, dos autores Daniela dos Anjos Borges, Fernando de Sousa Santana, Iracema Mauro Batista, Israel Iasbik e Pércyo Luiz Ribeiro Campos, discutiu:

[...] o papel do Terceiro Setor, tendo como norte o pressuposto de que também este espaço deve incorporar ferramentas de auditoria interna como estratégia que garantirá a eficiência e a continuidade dos serviços prestados à população que a estas ocorre. (BORGES *et al.*, 2018, p.1)

Esta pesquisa apresentou a seguinte conclusão:

[...] quanto ao perfil específico do terceiro setor, a realização constante de auditorias fará com que empresários, proprietários, gerentes, acionistas ou quaisquer outros interessados na entidade adquiram mais segurança e confiança nas atividades aí realizadas.

Ademais, é evidente que a auditoria nas entidades do terceiro setor pode ser um robusto instrumento de controle: tal instrumento trará a necessária segurança e confiança de que os recursos financeiros estão sendo aplicados de forma correta e adequada. (BORGES *et al.*, 2018, p.1)

Deste modo, ressalva-se que o presente estudo tem um viés não apresentado atualmente e por isto, destaca-se dos outros.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Pesquisa, segundo Gil (2008, p. 17) é definida “como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

A tipologia desta pesquisa quanto aos objetivos, se caracteriza como descritiva e explicativa.

Segundo Gerhardt e Silveira (2009, p. 35), a pesquisa descritiva “exige do investigador uma série de informações sobre o que deseja pesquisar. Esse tipo de estudo pretende descrever fatos e fenômenos de determinada realidade.” (GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 45).

Já na visão de Rampazzo (2005, p. 54), a pesquisa descritiva “se desenvolve, principalmente, nas ciências humanas e sociais, abordando aquelas dados e problemas que merecem ser estudados e cujo registro não consta de documentos ou publicações.” (RAMPAZZO, 2005, p. 54).

Ainda segundo Gerhardt e Silveira (2009, p. 35), a pesquisa explicativa “preocupa-se em identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência de fenômenos”. Ou seja, este tipo de pesquisa “explica o porquê das coisas através dos resultados oferecidos.” (GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 45).

Conforme Rampazzo (2005, p. 56), a pesquisa explicativa, também chamada de pesquisa experimental, pretende dizer como ou por quais causas um fenômeno é produzido.

3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Do ponto de vista quanto aos procedimentos, esta pesquisa se caracteriza como bibliográfica e documental.

De acordo com Marconi e Lakatos (2001, p.43-44), a pesquisa bibliográfica:

Trata-se de levantamento de toda a bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e impressa escrita. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto. (MARCONI *et al.*, 2001 p. 43-44).

Conforme Gerhardt e Silveira (2009, p. 37), a pesquisa bibliográfica é “feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites.”

Já a pesquisa documental, segundo Lopes (2006, p. 220) é “a pesquisa realizada com base na documentação direta (questionários, entrevistas, formulários, etc.) ou indireta (resultante da extração de produtos oriundos de publicações oficiais ou privadas encontradas nos arquivos) de uma ou várias fontes.”

Para Kripka, Scheller, Bonotto (2015, p. 244) a pesquisa documental “[...] é aquela em que os dados obtidos são estritamente provenientes de documentos, com o objetivo de extrair informações neles contidas, a fim de compreender um fenômeno.”

3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

Já quanto à abordagem do problema, esta pesquisa se caracteriza como qualitativo, por usar as duas classificações ao mesmo tempo.

Pesquisa qualitativa, segundo Silva e Menezes (2001, p. 20) pode ser definida como:

[...] uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas e os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. (SILVA *et al.*, 2001, p. 20).

Segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 70), na abordagem qualitativa:

[...], a pesquisa tem o ambiente como fonte direta dos dados. O pesquisador mantém contato direto com o ambiente e o objeto de estudo em questão, necessitando de um trabalho mais intensivo de campo. Nesse caso, as questões são estudadas no ambiente em que elas se apresentam sem qualquer manipulação intencional do pesquisador. (PRODANOV *et al.*, 2013, p. 70).

3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

A pesquisa será desenvolvida nos seguintes passos:

1º Passo – Filtrar a base de dados dos recursos das Organizações da Sociedade Civil, disponível para consulta no site da plataforma digital, para obter as entidades que receberam recursos totais no ano de 2018 acima de R\$ 4,8 milhões.

2º Passo – A partir do filtro aplicado no 1º passo, verificar se as entidades possuem os relatórios de auditoria externa emitidos no ano de disponíveis para consulta nos sites institucionais e na internet.

3º Passo – Nos casos em que for possível localizar os relatórios, realizar a leitura dos mesmos e realizar a identificação dos pontos de auditoria.

4º Passo – Realizar um resumo de todas as situações identificadas no Passo três e fazer a análise dos casos apresentados se atentando principalmente para as situações em comum entre as entidades.

5º Passo – Resumir e realizar a análise de todas as informações apuradas na pesquisa.

Esclarece-se que a escolha do critério de seleção de entidades do Terceiro Setor indicada no 1º passo é justificada pela existência de obrigatoriedade de exame das demonstrações contábeis por auditoria independente para entidades com Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) que possuem receita anual igual ou superior a R\$ 4,8 milhões (CAZUMBÁ, 2018).

Como são diversas as possibilidades de obrigatoriedade de auditoria independente para exame das demonstrações financeiras, a depender das certificações obtidas pela entidade do Terceiro Setor (como para OSCIP's) ou mesmo por exigências de financiadores ou doadores (CAZUMBÁ, 2018), intui-se que este recorte compreende uma parcela de organizações com maior probabilidade de estarem submetidas a esta obrigatoriedade.

Adicionalmente, para atendimento do segundo objetivo específico do trabalho, a análise será aprofundada de modo a investigar possíveis relações entre características das entidades estudadas e a ocorrência de pontos de auditoria. Para uma análise quantitativa de associação com a realização de auditoria por *Big Four* e com a natureza jurídica da entidade auditada, será aplicado o Teste Exato de Fischer, ao passo que, para a análise quantitativa de associação com a atividade econômica exercida e com a receita obtida no ano de 2018, será aplicado o teste

Qui-Quadrado de Pearson (FÁVERO, BELFIORE, 2017). Para tal, os dados coletados serão analisados com o apoio do *software* Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)®, versão 22.

3.4.1 População e Amostra

População, segundo Crespo (2017), “um conjunto de entes portadores de, pelo menos, uma característica comum [...]”. A população desta pesquisa será as entidades do terceiro setor as quais possuem parecer de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis com pontos de auditoria nos casos em que a receita bruta anual referente ao ano de 2018 for superior a R\$ 4,8 milhões. A população total do estudo é de 194 entidades.

Segundo Lopes (2016, p.33), amostra é “a fração ou uma pequena parte de um estudo científico na qual através de critérios determinados faz-se a demonstração do universo do estudo científico para demonstra um todo.” (LOPES, 2016, p. 33). A amostragem deste estudo será os relatórios emitidos pelas empresas de auditoria independente das entidades do terceiro setor que estejam disponíveis para consulta nos sites institucionais e na internet. A amostra total do estudo é de 73 relatórios.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 DESCRIÇÃO DA AMOSTRA

Após realizar o filtro de entidades e verificar quais relatórios estavam disponíveis para consulta, o estudo chegou a uma amostra de 73 entidades. Destas 73, identificadas na base de dados dos recursos das Organizações da Sociedade Civil, foi possível verificar a natureza jurídica e a classe de atividade econômica das mesmas. Além disso, o estudo considerou as receitas oriundas dos recursos recebidos informados na base de dados citada acima.

Foram encontradas duas naturezas jurídicas diferentes: Associação privada e Fundação Privada. Associação privada constitui-se pela união de pessoas que se organizem para fins não lucrativos. (BRASIL³, 2002). Fundação privada, segundo Hertel (2015), é uma “[...] jurídica de direito privado, constituída e reconhecida pelo direito como entidade própria, sem finalidade de lucro, com patrimônio específico transferido pelo(s) seu(s) instituidor (es) desde a sua fundação.” Na amostra da presente investigação, foram identificadas 36 associações e 37 fundações.

Quanto à classe de atividade econômica das mesmas, foi possível identificar 21 classes diferentes, as quais estão apresentadas na Tabela 1.

As receitas destas entidades, em 2018, decorrente do repasse de recursos, variaram em média R\$ 85,1 milhões, desde R\$ 5,1 milhões até R\$ 1 bilhão.

Do total de entidades, 15 possuem relatórios emitidos pelas firmas de auditoria independente com ressalvas, representando 20,5% da amostra. Estas entidades receberam recursos entre R\$ 5,5 milhões e R\$ 882 milhões em 2018. Dentre as diversas firmas de auditoria independente existentes, as quatro maiores, também conhecidas como *Big Four* (Deloitte, PWC, EY e KPMG), emitiram relatórios com ressalvas referentes a quatro entidades.

TABELA 1 – LISTA DE CLASSES DE ATIVIDADES ECONÔMICAS DA AMOSTRA

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

FONTE: O autor (2020).

Quanto às empresas de auditoria, foi possível identificar 73 empresas, as quais estão apresentadas na Tabela 2.

Cabe destacar que as empresas apresentadas como “Outras” na Tabela 2 estão representadas pelas seguintes empresas: ACS América, AudiBanco - Auditores Independentes, Audilink, Audimax, Audi plac, Audisa, Ayub, Barreto Auditores Associados, BEZ Auditores Independentes, Boucinhas, Campos E Conti, Capital Auditores e Consultores, Cass Auditores e Consultores, Cokinos 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, Petrea 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.

TABELA 2 – EMPRESAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DA AMOSTRA

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

FONTE: O autor (2020).

Das 58 outras entidades com relatórios sem ressalvas (79,5% da amostra), estas apresentaram receitas oriundas dos repasses entre R\$ 5,1 milhões até R\$ 1 bilhão. Destas entidades, oito apresentaram relatórios de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis de 2018 emitidos pelas empresas *Big Four*.

Cabe informar que a base de dados utilizada para obter a amostra apresentou 121 entidades as quais não foram possíveis localizar os relatórios da auditoria independente sobre as demonstrações contábeis referentes a 2018. Estas entidades receberam recursos entre R\$ 4,8 milhões até R\$ 1,9 bilhão.

4.2 PRINCIPAIS INCONSISTÊNCIAS

Posteriormente a leitura dos relatórios, foi possível identificar as inconsistências apresentadas pelas auditorias independentes. A identificação das entidades e posteriormente as inconsistências dos relatórios estão apresentadas a seguir.

**QUADRO 1 – LISTA DE 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 A Saúde Dos Empregados Da CODEVASF	(11)
Liga Norte Riograndense Contra O Câncer	(12)
Associação Obras Sociais Irma Dulce	(13)
Associação Multissetorial De Usuários De Recursos Hídricos De Bacias Hidrográficas	(14)
Instituto Das Pequenas Missionárias De Maria Imaculada	(15)

FONTE: O autor (2020).

O detalhamento das inconsistências identificadas nos relatórios de auditoria elencados no Quadro 1 são apresentados no Apêndice A.

Após a identificação das inconsistências comuns entre os quinze relatórios, foi possível classificá-las em dez categorias, conforme demonstrado na tabela a seguir.

TABELA 3 – CATEGORIA DAS INCONSISTÊNCIAS COMUNS ENCONTRADAS

Categoria	Descrição	Referência
I	Ausência de conciliações em contas contábeis	(2), (3) e (13)
II	Provisões feitas erroneamente	(6), (8)
III	Erro na apresentação das Demonstrações Contábeis	(10) e (14)
IV	Inconformidades no Imobilizado	(5), (6) e (12)
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)

FONTE: O autor (2020).

Destaca-se que a entidade Associação De Comunicação Educativa Roquette Pinto (referência 6) apresentou duas inconsistências e por este motivo apareceu duas vezes na Tabela 1.

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).

Na categoria II, foram feitas provisões errôneas das seguintes contas: Provisão para Rescisões de Contrato de Trabalho (referência 6) e Provisão para Contingências (referência 8).

Na categoria III, os erros na apresentação das Demonstrações Contábeis identificados foram: erros referentes ao exercício anterior, corrigidos durante o exercício de 2018, porém, foram lançados diretamente à conta de prejuízos acumulados no patrimônio líquido ao invés de apropriados nas demonstrações do ano anterior mediante a reapresentação da mesma (referência 10). E, não apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e das Notas Explicativas (referência 14).

Quanto à categoria IV, 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 pois o mesmo está sendo implantado (referência 12).

4.3 ANÁLISE DE RELAÇÕES

Neste tópico, são evidenciadas as relações entre a ocorrência ou não de ressalvas nos relatórios de auditoria independente e características da entidade do terceiro setor auditadas, em atendimento ao segundo objetivo específico do estudo.

Em primeiro lugar, investigou-se a associação entre a ocorrência de pontos de auditoria e auditoria efetuada por empresa *Big Four*. A Tabela 4 evidencia a tabulação cruzada dessas variáveis.

TABELA 4 – RELATÓRIO COM RESSALVAS X AUDITORIA POR *BIG FOUR*

		Auditoria por <i>Big Four</i>		Total
		Não	Sim	
Relatório com ressalva	Não	50	8	58
	Sim	11	4	15
Total		61	12	73

FONTE: Dados da pesquisa.

Como é possível observar na Tabela 4, doze relatórios de auditoria independente identificados foram auditados por empresas *Big Four*, sendo que em quatro destes foram emitidas opiniões com ressalvas. 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 *Big Four*.

Na sequência, investigou-se a existência de associação entre a ocorrência de pontos de auditoria e natureza jurídica da entidade auditada. A tabulação cruzada das variáveis é exposta na Tabela 5.

TABELA 5 – 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

FONTE: Dados da pesquisa.

Como é possível observar na Tabela 5, dos quinze relatórios com ressalvas, onze 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.

Também se investigou a existência de associação entre a ocorrência de pontos de auditoria e atividade econômica da entidade do Terceiro Setor. A tabulação cruzada dessas variáveis é apresentada na Tabela 6. Ressalta-se que o detalhamento das atividades econômicas é apresentado na Tabela 1.

TABELA 6 – RELATÓRIO COM RESSALVA X ATIVIDADE ECONÔMICA

		Relatório com ressalva		Total
		Não	Sim	
Atividade econômica	(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
	(10)	1	0	1
	(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

FONTE: Dados da pesquisa.

Como é possível observar na Tabela 6, 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 apresentou ressalvas de auditoria, a atividade (19), previdência complementar fechada, em que 37,5% das entidades apresentou relatórios com pontos de auditoria, bem como a atividade (01), administração pública em geral, em que 33,3% das entidades apresentou 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 7.

TABELA 7 – RELATÓRIO 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

FONTE: Dados da pesquisa.

Como é possível observar na Tabela 7, 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.

Os achados da presente pesquisa indicaram que há diferença significativa entre a ocorrência de pontos de auditoria de acordo com a natureza jurídica da entidade auditada, havendo maior ocorrência em associações do que em fundações. Entretanto não há associação entre a ocorrência de pontos de auditoria e empresa de auditoria *Big Four*, além de não haver relação entre atividade econômica e receita obtida. Tais constatações estão de acordo com o indicado por Cervi (2012) a qual mencionou que:

A auditoria externa realizada propiciou a apresentação de sugestões e recomendações que visam o aprimoramento dos documentos e demonstrativos auditados, para que possam propiciar o acesso a informações adequadas, favorecendo ao instituto estabelecer uma imagem de credibilidade e de responsabilidade que é essencial para atender tanto aos beneficiários como as instituições que concedem recursos. (CERVI, 2012 p. 17).

A presente pesquisa está contida num ambiente o qual Júnior *et al.* (2012) concluíram que:

[...] contadores e não contadores atribuem um alto grau de credibilidade à auditoria externa para melhorar a confiabilidade e transparência nas demonstrações contábeis das organizações do terceiro setor, verificando também que não há diferença significativa entre as percepções dos dois grupos de usuários. (JÚNIOR *et al.*, 2012 p. 57).

Por outro lado, a inexistência de relação neste estudo entre a ocorrência de pontos de auditoria e empresa de auditoria *Big Four*, além de não haver relação entre atividade econômica e receita obtida difere do estudo de Borges *et al.* (2018) tendo em vista que tais autores estudaram a incorporação da auditoria interna como estratégia que garantirá a eficiência e a continuidade dos serviços prestados à população pelas organizações do terceiro setor.

5. CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como questão principal, as principais inconsistências relatadas na aplicação da auditoria no terceiro setor. Através dos resultados obtidos, foi possível constatar que as principais inconsistências foram a ausência de conciliações em contas contábeis, inconformidades no imobilizado e erros na apresentação das demonstrações contábeis.

Esta pesquisa teve por objetivo levantar as principais inconsistências relatadas no processo da aplicação da auditoria externa. O levantamento foi feito através da leitura dos relatórios emitidos pelas empresas de auditoria independente das entidades do terceiro setor que estavam disponíveis para consulta nos sites institucionais e na internet. A amostra da pesquisa identificou 73 entidades, das quais 15 delas apresentavam inconsistências no relatório e as principais foram: ausência de conciliações em contas contábeis, inconformidades no imobilizado e erros na apresentação das demonstrações contábeis.

Esta pesquisa também teve como objetivo relacionar as ocorrências de pontos de auditoria com características das entidades auditadas (auditoria por empresa *Big Four*, natureza jurídica, atividade econômica e receita anual). A pesquisa indicou que há diferença significativa entre inconsistências de auditoria de acordo com a natureza jurídica da entidade auditada, havendo maior ocorrência em associações do que em fundações. No entanto não foi identificada relação entre a ocorrência de pontos de auditoria e empresa de auditoria *Big Four*, além de não haver relação desta ocorrência com a atividade econômica e o quartil de receita obtida.

Dos 73 relatórios analisados, doze foram emitidos por empresas *Big Four*, sendo que em quatro destes foram emitidas opiniões com ressalvas. Desta maneira, a análise indicou que não há relação entre a ocorrência de pontos de auditoria e empresa de auditoria *Big Four*. Em relação à natureza jurídica, foram identificadas no total 36 associações e 37 fundações. Após as análises, foi possível constatar que há diferença significativa entre a ocorrência de pontos de auditoria de acordo com a natureza jurídica da entidade, ocorrendo uma maior ocorrência em associações. Foram identificados 21 tipos de atividades econômicas e após a análise da relação de relatórios com inconsistências e a atividade econômica foi possível constatar que não há relação entre essas duas características. Por último foi analisado a relação

dos relatórios com ressalvas e as receitas auferidas no ano de 2018 e após as análises foi possível constatar a não existência de relação entre ocorrência de pontos de auditoria e receita obtida.

O estudo teve como justificativa o auxílio na gestão das entidades do terceiro setor a evitar situações ou problemas em que outras entidades estão passando ou passaram e, deste modo, se preparar e se ajustar para que diminuam possíveis riscos em que a auditoria pode identificar. Após a conclusão das pesquisas e análises, o estudo apresentou inconsistências comuns entre entidades de diversas atividades econômicas e portes econômicos além de demonstrar se há relações entre as ocorrências de pontos de auditoria com características das entidades auditadas.

Com isso, os resultados aqui apresentados contribuem ao chamar a atenção para entidades semelhantes, em especial para os responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras, sobre os elementos das demonstrações identificados com maior quantidade de inconsistências, categorias que, portanto, devem ser observadas com maior cuidado, em particular por associações.

Este estudo se limitou a entidades que possuíam relatórios de auditoria disponível para consulta. Resultados mais profundos poderiam ser alcançados caso mais relatórios estivessem disponíveis para consulta. Das 194 entidades da base de dados utilizada, 37,6% disponibilizavam os relatórios para consulta na internet, seja pelo site da própria entidade ou através de pesquisa *on-line*.

Para futuras pesquisas, a sugestão que fica é de que são necessários mais estudos relacionando a auditoria externa com as entidades do terceiro setor para mostrar a importância deste tipo de serviço nestas entidades, pois são os auditores independentes que auxiliam na validação das informações que são prestadas pelas entidades para os usuários das informações apresentadas. Para as entidades do terceiro setor fica a recomendação de publicarem suas demonstrações contábeis e relatórios de auditoria independente (para aquelas que não o fazem), pois além de demonstrar transparência na gestão, isto auxilia a quem se interessa por estas informações a realizar outros estudos e análises deste importante setor da economia.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, V. E. De; ESPEJO, R. A. **Contabilidade no Terceiro Setor**. 1. ed. Curitiba: IESDE, 2012.
- ANDRADE, M. M. De. **Como Preparar Trabalhos para Cursos de Pós-Graduação: Noções Práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ARAÚJO, I. da P. S. **Introdução á Auditoria Operacional**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV. 2001
- ARRUDA, D. G.; ARAÚJO, I. Da P. S.; BARRETTO, P. H. T. **Auditoria Contábil: Enfoque Teórico, Normativo e Prático**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BERTOLINO, M. T. **Gerenciamento da Qualidade na Indústria Alimentícia: Ênfase na Segurança dos Alimentos**. 1. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.
- BORGES, D. Dos A. *et al.* Importância da Auditoria Interna nas Organizações de Terceiro Setor. [online] Disponível na internet via WWW. URL: <https://even3.blob.core.windows.net/anais/136868.pdf>. Acesso 08 de julho de 2019.
- BRASIL¹. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de Procedimentos Contábeis Para Fundações e Entidades de Interesse Social**. Brasília – DF, 2008.
- BRASIL². CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TI 01: Da Auditoria Interna**. Brasília, 2003.
- BRASIL³. Casa Civil. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002.
- CARLIN, E. L. B. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2008.
- CARVALHO JR., C. V. de O; ALBUQUERQUE, K. S. L. De S.; SOUZA, S. A. Auditoria Externa Em Organizações Do Terceiro Setor: Um Estudo Da Percepção De Contadores E Não Contadores. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, UNEB, Salvador, v. 2, n. 2, p. 47-60, maio/ago., 2012.
- CAZUMBÁ, N. A auditoria no terceiro setor. **Nossa Causa**. 2017. Disponível em <http://nossacausa.com/auditoria-no-terceiro-setor/>. Acesso em 06 abr. 2020.
- CERVI, D. Auditoria externa em um instituto do terceiro setor: um estudo de caso. 2012. 19f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2012.
- CORDEIRO, C. M. R. **Auditoria e Governança Corporativa**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil Teoria e Prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

CRESPO, A. A. **Estatística Fácil**. 19 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORI, Patrícia. Análise de dados. **Modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

FERNANDES, R. C. **Privado, porém público: O terceiro setor na América Latina**. 3. ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 2002.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. 1. Ed. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

GIL, A. De L. **Auditoria da Qualidade; Auditoria, Qualidade e Fraudes – Novos Desafios**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, A. C. **Como Elaborar projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HERTEL, M. Aspectos Destacados Das Fundações Privadas Sem Fins Lucrativos. [online] Disponível na internet via WWW. URL: <https://phmp.com.br/artigos/6327/>. Acesso em 09 de abril de 2020.

IBRACON¹ – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Auditoria – Registros de Uma Profissão**. São Paulo, 2006.

IBRACON² – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. O Papel do Auditor. [online] Disponível na internet via WWW. URL: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=2778>. Acesso em 08 de julho de 2019.

JÚNIOR, C. V. de O. C.; ALBUQUERQUE, K. S. L. De S.; SOUZA, S. A. **Auditoria Externa Em Organizações Do Terceiro Setor: Um Estudo Da Percepção De Contadores E Não Contadores**. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, UNEB, Salvador, v. 2, n. 2, p. 47-60, maio/ago., 2012.

KPRIKA, R. M. L; Scheller, M; BONOTTO, D. De L. Pesquisa Documental: considerações sobre conceitos e características na Pesquisa Qualitativa. [online] Disponível na internet via WWW. URL: <https://proceedings.ciaiq.org/index.php/ciaiq2015/article/view/252/248>. Acesso 07 de abril de 2020.

LOPES, J. **O Fazer Do Trabalho Científico Em Ciências Sociais Aplicadas**. 2 ed. Recife: Editora Universitária da UFPE, 2006.

MARCONI, M. De A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia do Trabalho Científico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MONELLO, R. A Importância da Auditoria Focada no Terceiro Setor. [online] Disponível na internet via WWW. URL:

https://www.filantropia.org/informacao/a_importancia_da_auditoria_focada_no_terceiro_setor. Acesso em 09 de julho de 2019.

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

OLIVEIRA, C. M. De. **Diretrizes de Auditoria Ambiental**. 1. ed. São Carlos: EdUFSCar, 2014.

PAES, J. E. S. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social: Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 4. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2013.

RAMPAZZO, L. **Metodologia Científica para alunos dos cursos de graduação e pós-graduação**. 3 ed. São Paulo: Edições Loyola, 2005.

RIBEIRO, O. M. **Auditoria Fácil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

RODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Editora Feevale, 2013.

SALADO, R. [online] Disponível na internet via WWW. URL: https://www.filantropia.org/informacao/quanto_mais_transparente_mais_colorido_e_o_terceiro_setor. Acesso em 11 de julho de 2019.

SANTOS, Franklin. **Auditoria Contábil**. 1. ed. Editora Clube de Autores, 2011.

SILVA, A. R. Da. **Técnicas De Auditoria Analítica Utilizadas Pelas Empresas De Auditoria Independente No Brasil - Um Estudo De Casos**. Dissertação (Mestrado) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1990.

SILVA, E. L. Da; MENEZES, E. M. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 3º rev. atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino A Distância da UFSC, 2001.

SOARES, A. C. A. A. **Desafios Gerenciais de Organizações de Terceiro Setor de Belo Horizonte Na Percepção de Seus Gerentes**. Dissertação (Mestrado) – Faculdade Novos Horizontes, Belo Horizonte, 2008.

VIEIRA, K. R. **A Auditoria e Perícia no Terceiro Setor**. [online] Disponível na internet via WWW. URL: <https://www.contabeis.com.br/artigos/5224/a-auditoria-e-pericia-no-terceiro-setor/>. Acesso em 11 de julho de 2019.

XAVIER, C. M. Da S. **Metodologia de Gerenciamento de Projetos no Terceiro Setor**. 1. ed. São Paulo: Brasport, 2008.

APÊNDICE A – DETALHAMENTO DAS INCONSISTÊNCIAS IDENTIFICADAS NOS RELATÓRIOS

Ref.	
(1)	<p>“A Medida Provisória nº 735, de 22 de junho 2016, convertida na Lei nº 13.360, de 17 de novembro de 2016 determinou que, a partir de 1º de maio de 2017, a CCEE substituisse a Centrais Elétricas Brasileiras S.A. - Eletrobrás no gerenciamento de três fundos setoriais: Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, Conta de Consumo de Combustíveis - CCC e a Reserva Global de Reversão - RGR. Em 18 de abril de 2017 a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL emitiu o despacho nº 1.079, em que determinou as condições gerais para transferência de saldos e conciliação das contas setoriais acima citadas.</p> <p>Porém, em relação à Conta de Consumo de Combustíveis – CCC, e sua sub conta “CTG Custo Total Da Geração”, cujo saldo em 31 de dezembro de 2018 é de R\$319.937 mil (R\$ 204.517 mil e R\$176.186 mil em 31 de dezembro de 2017), essa transição não havia sido totalmente concluída, e os saldos relacionados a transações ocorridas anteriormente a 1º de maio de 2017, não haviam sido validados e registrados pela CCEE, devido à determinação contida na carta voto, atrelada ao processo 48500.001899/2017-20 do Diretor Geral da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, o qual estabeleceu que a Associação poderá registrar os saldos somente após a conclusão do processo de fiscalização e auditoria dos saldos da conta junto à Centrais Elétricas Brasileiras S.A – Eletrobrás e, mediante previsão orçamentária ou autorização expressa da ANEEL.”</p>
(2)	<p>“Projetos vinculados a executar: Os projetos identificados como já encerrados e que compunham o montante da conta projetos a executar em 31 de dezembro de 2018, citados na nota 19, tiveram seus saldos transferidos para a rubrica outros créditos, no valor de R\$ 4.639 mil e para a rubrica outras obrigações, no valor de R\$ 11.553 mil, conforme notas 9 e 21, respectivamente. As análises dos saldos desses projetos ainda não foram concluídas. Possíveis ajustes a serem efetuados sobre as demonstrações contábeis da Fundação dependem da conclusão dos trabalhos de análise.</p> <p>- Conta corrente bancária por projeto: Conforme nota 19, A Fundação reúne em uma única conta bancária os recursos recebidos de projetos de menor porte financeiro, para não causar impacto nos custos desses projetos, apesar das normas contábeis recomendarem a necessidade de utilização de conta bancária específica para cada projeto. A partir de janeiro de 2019, conforme nota 34, a Fundação implantou medidas de controle para que todos os projetos passem a ter contas correntes bancárias individualizadas, independentemente de valor contratual, inclusive projetos anteriores a 2019 que estavam sendo movimentados em conta única.”</p>
(3)	<p>“a) Todos os Planos de Benefícios estão em liquidação extrajudicial, às realizações dos seus ativos líquidos, com liquidez não seriam suficientes para a liquidação dos passivos atuariais, do total de R\$11.749.398 apenas R\$322.546 seriam liquidados, observa-se um alto grau de insolvência dos Planos, confirmando uma inadimplência significativa no quadro de credores.</p> <p>b) Recebemos o relatório de informações da assessoria jurídica responsável sobre os litígios de naturezas previdenciais e administrativas do AERUS, verificamos que existem processos passivos em curso em diversas instâncias, os quais serão reconciliados com as informações dos escritórios advocatícios terceirizados que em respostas às circularizações dos auditores independentes encaminharam seus relatórios com a posição atualizada desses processos, com citações das respectivas instancias. Cópia desses documentos foram encaminhados também à assessoria jurídica do AERUS. As reconciliações serão elaboradas no decorrer do próximo exercício, assim, não nos foi possível avaliar os possíveis efeitos que podem e/ou poderão impactar o passivo contingencial dos planos.”</p>
(4)	<p>“Limitação de escopo - Independência patrimonial: Conforme descrito na nota explicativa nº 6.1, a entidade possui registrados em 31 de dezembro de 2018, no passivo do programa previdencial no montante de R\$ 116.196 mil, dos quais R\$ 89.142 mil, refere-se a obrigações do plano Embrater BD junto aos demais planos básicos administrados pela CERES. Esse passivo contingencial foi originado pelo cumprimento de decisão judicial, que determinou o pagamento dos benefícios dos assistidos do plano Embrater BD com recursos dos demais planos básicos administrados pela CERES, proferida pelo Tribunal Regional Federal, datado 15 de maio de 2006. A Lei complementar nº 109/2001, que rege a operação das Entidades Fechadas de Previdência Complementar, determina que os planos devem ter independência patrimonial. Conseqüentemente os planos Embrapa BD, Ceres BD,</p>

	<p>Epagri BD, Emater BD e Epamig BD suportam despesas para o plano Embrater BD, em desconformidade com a legislação vigente da independência patrimonial dos planos. Conseqüentemente, não nos foi possível determinar quais os ajustes a serem realizados para que o princípio da independência patrimonial entre os planos fosse reestabelecido.”</p>
(5)	<p>“Não acompanhamento da contagem física dos estoques ao final do exercício: Fomos nomeados auditores do Instituto após 31 de dezembro de 2018 e, portanto, não acompanhamos a contagem física dos estoques nessa data. Não foi possível nos satisfazer por meios alternativos quanto às quantidades em estoque em 31 de dezembro de 2018, que está registrada no balanço patrimonial por R\$ 52.046 mil (R\$ 42.950 mil em 2017). Em decorrência desse assunto, não foi possível determinar se teria havido necessidade de efetuar ajustes em relação aos estoques registrados ou não registrados, assim como nos elementos componentes das demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa.</p> <p>Ausência de valor residual e revisão da vida útil do ativo imobilizado: Conforme Nota Explicativa nº 10 às demonstrações financeiras, o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2018 apresenta na rubrica de “Imobilizado” o montante de R\$ 105.716 mil (R\$ 54.454 mil em 2017) e encargos de depreciação registrados no resultado do exercício de R\$ 6.360 mil (R\$ 6.230 mil em 2017). O Instituto não efetuou desde a adoção inicial dos pronunciamentos técnicos a revisão da vida útil e valor residual do seu ativo imobilizado, exceto no exercício de 2018 para Terrenos e Imóveis, nos montante de R\$ 10.889 mil (R\$ 5.125 mil em 2017) e de R\$ 72.480 mil (R\$ 26.692 mil em 2017), respectivamente, e identificou terrenos e imóveis recebidos em doação anteriormente não registrados. Com base em avaliação por empresa especializada, o Instituto registrou nas rubricas de Terrenos e Imóveis, os montantes de R\$ 5.764 mil e R\$ 47.190 mil, respectivamente, em contrapartida do patrimônio líquido, na rubrica Ajuste de avaliação patrimonial.”</p>
(6)	<p>“2.2 - Encontra-se sob guarda da EBC - Empresa Brasil de Comunicação S.A. os bens do imobilizado e do intangível no montante de R\$ Mil 33.574 no custo de aquisição e R\$ Mil 31.335 de depreciação acumulada, com o valor líquido R\$ Mil 2.238, sem evidências de auditoria suficientes para comprovação da existência física desses bens.</p> <p>2.3 - Encontra-se consignado na rubrica "Contas a Receber" o montante de R\$ Mil 8.673 referente ao saldo do contrato de gestão com a EBC - Empresa Brasil de Comunicação S.A., encerrado em 31/12/2013, bem como as notas fiscais 92 e 198 referentes ao Projeto ANCINE, não recebidas até o termino de nossos trabalhos.</p> <p>A EBC - Empresa Brasil de Comunicação S.A. ajuizou em agosto de 2015, uma ação judicial contra a ACERP, na Justiça Federal de Brasília, pleiteando a incorporação ao patrimônio da União e transferência aos seus cofres, dos recursos financeiros vinculados à execução do Contrato de Gestão encerrado em 31 de dezembro de 2013. A referida ação é da ordem de R\$ Mil 92.083. A prestação de contas entre as partes encontra-se em fase de julgamento, através de ação judicial movida pela EBC em agosto/2015.</p> <p>2.4 - No ano de 2018, a ACERP contabilizou complemento de Provisão para Rescisões de Contrato de Trabalho, no montante de R\$ Mil 5.506, passando a rubrica a totalizar em 31/12/2018, R\$ Mil 10.332. Essa provisão foi realizada com base em estimativas do Departamento Pessoal, através de cálculo de simulação das rescisões dos contratos de trabalho de todos os funcionários, onerando em consequência o resultado(déficit) do exercício e o Patrimônio Líquido. Esse procedimento, em nosso entendimento, somente seria aplicável na hipótese de descontinuidade operacional da Entidade.”</p>
(7)	<p>“Conforme mencionado na Nota 7.6.2 às demonstrações contábeis, a Entidade reconheceu, em 2014, o valor a receber da União relacionado à atualização monetária de Obrigações do Fundo Nacional de Desenvolvimento (OFND), cujo saldo atualizado em 31 de dezembro de 2018 é de R\$ 69.150 mil (31 de dezembro de 2017 - R\$ 63.833 mil). O valor reconhecido relaciona-se a processo judicial movido pela Associação Brasileira das entidades de Previdência Complementar (ABRAPP) contra a União Federal, que transitou em julgado em 2010 em favor das entidades de previdência complementar, no entanto foi objeto de ação rescisória, julgada improcedente em primeira instância, com acórdão confirmado pela Primeira Turma do</p>

	<p>Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial da União. O processo se encontra, presentemente, em fase recursal para julgamento dos tribunais superiores. De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, aplicáveis às entidades reguladas pelo CNPC, um ativo cuja confirmação final depende de eventos não totalmente sob o controle da entidade é denominado ativo contingente e não deve ser reconhecido na contabilidade.</p> <p>Conseqüentemente, o patrimônio social e o saldo de "Outros realizáveis" em 31 de dezembro de 2018 estão apresentados a maior em R\$ 69.150 mil (31 de dezembro de 2017 - R\$ 63.833 mil) e o déficit do exercício findo nessa data está apresentado a menor em R\$ 5.317 mil (31 de dezembro de 2017 - superávit apresentado a maior em R\$ 4.066 mil)."</p>
(8)	<p>"Em 30 de setembro de 2018, conforme apresentado na nota explicativa 14 a Entidade apresentou o montante de R\$ 9.890 mil (R\$ 14.167 mil em 2017) referente a provisões para contingências para as quais não foi identificada uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado, que justifique a referida provisão, conforme determinado pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Conseqüentemente, em 30 de setembro de 2018, o passivo circulante está aumentado e o patrimônio líquido reduzido em R\$ 9.890 mil (R\$ 14.167 mil em 2017) e o superávit do exercício está aumentado em R\$ 4.277 mil."</p>
(9)	<p>"A entidade, ao final do mês de julho recebeu o relatório do Centro de Apoio Operacional ao Terceiro Setor - CAOTS, órgão de controladoria do Ministério Público do Estado de Minas Gerais, quanto a análise de dados de natureza contábil, informados pela fundação por meio do SICAP - Sistema de Cadastro de Prestação de Contas, relativo aos exercícios de 2006 a 2014. O referido relatório concluiu pela rejeição das contas, por conterem inconsistências técnicas. Já em relação ao exercício de 2015, o órgão do Ministério Público emitiu parecer pela aprovação, com ressalvas. Em março de 2019, o mesmo órgão do Ministério Público, com base nas informações do SICAP, solicitou informações à fundação sobre as transações ocorridas nos exercícios de 2011 e 2012, e ainda, em maio de 2019 sugeriu correções de lançamentos sobre os exercícios de 2016 e 2017. Os apontamentos levantados pelo órgão técnico - CAOTS, de natureza formal, tanto nas rejeições de contas, quanto na aprovação com ressalvas, compreendem ganhos e perdas em alienação e registros dessas alienações, adições ao imobilizado, despesas com depreciações e depreciações acumuladas em desacordo, mutações na conta Patrimônio Líquido, repasses de recursos livres entre projetos e reconhecimento de perdas estimadas de créditos de liquidação duvidosa, inconsistências entre prestações de contas e balancetes contábeis, transferências financeiras entre fundações e repasses diversos que poderão ou não provocar alterações na esfera patrimonial. Advertimos que, em nossos exames não foi possível mensurar as conseqüências em relação a inobservância das normas contábeis aplicáveis a espécie. Contudo, constatamos que a fundação já protocolizou e formalizou intenção de firmar Termo de Ajustamento de Conduta - TAC, junto ao órgão do Ministério Público de Minas Gerais responsável pelo velamento das fundações de direito privado, visando sanar referidos problemas."</p>
(10)	<p>"Ausência de reapresentação dos saldos comparativos: A Fundação identificou erros referentes ao exercício anterior, corrigidos durante o exercício de 2018. No entanto, os efeitos apurados, relativos ao exercício social de 2017, no montante líquido devedor de R\$ 95.110, foram lançados diretamente à conta de prejuízos acumulados no patrimônio líquido, ao invés de apropriados nas demonstrações do ano anterior mediante a reapresentação da mesma, conforme determinado pela NBC TG 23 - Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro.</p> <p>Ausência de divulgação nas notas explicativas: A Fundação não apresentou nas notas explicativas às demonstrações contábeis as divulgações completas relacionadas as receitas oriundas de contratos e convênios firmados pela Fundação, requeridas pela ITG 2002 (R1) - Entidades sem Finalidade de Lucro."</p>
(11)	<p>"Conforme mencionado nas notas explicativas 06 e 07, em 31 de dezembro de 2018, a Operadora possui saldos a receber de financiamentos e parcelamentos de curto e longo prazo nos montantes líquidos respectivos de R\$ 1.219 mil (R\$ 1.183 mil em 31 de dezembro de 2017) e R\$ 1.689 mil (R\$ 1.719 mil em 31 de dezembro de 2017). Não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto a realização desses ativos em 31 de dezembro de 2018. Caso conseguíssemos concluir nossa auditoria, poderíamos ter tomado conhecimento de assuntos que indicassem a necessidade de ajuste nas demonstrações contábeis."</p>

(12)	<p>“A LIGA NORTE RIOGRANDENSE CONTRA O CÂNCER deu início ao processo de implantação do controle patrimonial, desenvolvendo e implementando sistema de informação específico para registro e controle dos itens que integram o seu ativo imobilizado, estando na data de emissão deste relatório, em fase de conclusão do levantamento físico dos bens que contemplam as suas Unidades Hospitalares, Administrativas e de Apoio. Desta forma, quando da finalização deste levantamento, o saldo de 42.481.470, existente em 31 dezembro de 2018 no ativo imobilizado, líquido de depreciação, deverá sofrer alteração de valores para adequação à posição patrimonial levantada. Portanto, não estamos em condições de opinar sobre este saldo, e sobre os possíveis efeitos que a conclusão do levantamento patrimonial, a realização do teste de recuperabilidade, e a avaliação da vida útil dos bens possam ocasionar no resultado da Instituição e no seu patrimônio social.”</p>
(13)	<p>“Limitação nos saldos de fornecedores: A Entidade mantém registrado na rubrica “Fornecedores” o montante de R\$ 12.939 mil no passivo circulante. A Entidade está procedendo com as composições, análises e conciliações de parte do saldo desta conta, no montante de R\$ 7.498 mil. Consequentemente, não nos foi possível concluir quanto aos possíveis efeitos desse assunto sobre as demonstrações contábeis da Associação Obras Sociais Irmã Dulce em 31 de dezembro de 2018.”</p>
(14)	<p>“Receita diferida: A Associação reconheceu a maior no resultado de exercícios anteriores o valor R\$ 2.837.991,21, na contabilização dos recursos recebidos dos convênios firmados em âmbito federal e estadual, cuja apropriação da receita ao resultado ocorre proporcional aos gastos para a conta denominada "Recursos Estaduais - IGAM 92,5%".</p> <p>Ausência de respostas de Circularização - Bancos: A Associação não enviou cartas de circularização em tempo hábil para a confirmação dos saldos de bancos para 31 de dezembro de 2018, limitando os nossos trabalhos.</p> <p>Ausência de respostas de Circularização - Advogados: A administração da entidade não enviou a carta de circularização aos responsáveis pela assessoria jurídica da Associação, constituindo-se em limitação na execução de nossos exames.</p> <p>Teste de <i>Impairment</i>: A Associação deixou de apresentar o teste de recuperabilidade. Desta forma, não foi possível ter certeza de que os bens da Companhia estão adequadamente representados quanto a sua recuperabilidade, não sendo possível estimar os efeitos patrimoniais, caso o procedimento tivesse sido aplicado.</p> <p>Estrutura de apresentação das informações: A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, bem como as Notas Explicativas, não foram apresentadas de forma adequada e condizente com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis, contidas na NBC TG 26 (R5) - Apresentação das Demonstrações Contábeis e nem em conformidade com a Interpretação Técnica Geral - ITG 2002 (R1), conforme descrito na nota explicativa 1.”</p>
(15)	<p>“A Entidade apresentou na demonstração do resultado do exercício em 31 de dezembro de 2018 um total de receita operacional de R\$ 555.030 Mil e um total de custo e despesas operacionais de R\$ 556.768 Mil, porém, não foram apresenta documentação suficiente, proveniente de seus processos contábeis, que comprovasse que o registro das receitas de prestação de serviços ocorresse no momento da aprovação dos atendimentos e emissão do faturamento aos clientes públicos e privados. Da mesma forma, não apresentou documentação suficiente que comprovasse que o registro dos custos dos serviços prestados ocorresse no recebimento dos documentos fiscais relacionados. Entendemos que se a Entidade tivesse reconhecido as receitas e os custos de acordo com suas políticas contábeis descritas na nota explicativa N° 03, certos elementos das demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2018 poderiam ser afetados de forma relevante. Os efeitos desse assunto não foram determinados.”</p>