

AUDITORIA EXTERNA NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS DISCENTES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E GESTORES DESSAS ORGANIZAÇÕES

*EXTERNAL AUDIT IN THIRD SECTOR ENTITIES: ANALYSIS PERCEPTION OF
STUDENTS IN ACCOUNTING AND MANAGERS OF THESE ORGANIZATIONS*

JENILSON FERNANDES DE LIMA

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA).

E-mail: jenilsonfernandes@hotmail.com

CARITSA SCARTATY MOREIRA

Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

E-mail: caritsascarlaty@ufersa.edu.br

ANNANDY RAQUEL PEREIRA DA SILVA

Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)

E-mail: annandyraquel@hotmail.com

ÍTALO CARLOS SOARES DO NASCIMENTO

Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

E-mail: italocarlos25@gmail.com

GEISON CALYO VARELA DE MELO

Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

E-mail: geisoncalyo@hotmail.com

Resumo: Objetivou-se analisar a percepção dos discentes de ciências contábeis e dos gestores de organizações do terceiro setor sobre a aplicação da auditoria externa nessas organizações. A análise fatorial indicou a formação de três constructos que juntos explicam 63,486% da variabilidade total dos dados originais, sendo o primeiro composto pelas assertivas de funcionalidades da auditoria externa; o segundo pelas assertivas da transparência e confiabilidade da auditoria externa e o terceiro com a aglutinação das assertivas que tratam a auditoria externa como redutora de erros e fraudes. Com a análise descritiva dos dados, verificou-se que não existem diferenças significativas de médias entre os discentes e gestores quanto ao grau de confiabilidade em relação à auditoria externa, indicando, também, um desvio padrão baixo entre os fatores e assim apontando para um alto grau de confiabilidade e transparência na auditoria externa por parte dos respondentes.

Palavras-chave: Auditoria Externa. Terceiro Setor. Gestores. Discentes de Ciências Contábeis.

Abstract: *This study aimed to analyze the perception of accounting students and managers of third sector organizations about the application of external auditing in these organizations. Factor analysis indicated the formation of three constructs that together explain 63.486% of the total variability of the original data, the first consisting of the assertions of external audit functionalities; the second by the assertions of transparency and reliability of the external audit and the third with the agglutination of the assertions that treat the external audit as a reducer of errors and fraud. With the descriptive analysis of the data, it was found that there are no significant differences in means between students and managers regarding the degree of reliability in relation to the external audit, also*

indicating a low standard deviation between the factors and thus pointing to a high degree of reliability and transparency in the external audit by the respondents.

Keywords: External Audit. Third sector. Managers. Students of Accounting Sciences.

1 INTRODUÇÃO

Pode-se definir o terceiro setor como se tratando de um universo formado por diversos tipos de entidades, sejam associações, sindicatos, fundações, organizações voluntárias, dentre outras, e todas elas exercem importante papel no protagonismo do desenvolvimento das sociedades, papel esse que ganha destaque nos setores social, político e econômico, principalmente em países ocidentais subdesenvolvidos (ANHEIER; SIEBEL, 1990).

Segundo Forster (2006) as instituições do terceiro setor permeiam entre o setor público ou primeiro setor, responsável por prestar bens e serviços públicos básicos para a sociedade. Ainda, para o autor, o segundo setor é constituído por empresas, as quais reúnem recursos financeiros que são oriundos da própria atividade e de financiamentos de terceiros, para auferir lucros. Embora não possa ter a finalidade de obtenção de lucro, as organizações do terceiro setor movimentam quantidade expressiva de recursos, voltados para a melhoria social da comunidade em que está inserida (FORSTER, 2006).

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2016) a auditoria externa objetiva aumentar a confiança nas Demonstrações Contábeis (DC) pelos usuários da informação contábil, isso se dá por meio da opinião de um auditor sobre se as DC foram elaboradas, de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

As DC são importante fonte de informação, e junto com o relatório de um auditor, reforça seu grau de confiança para os usuários, auxiliando na tomada de decisão, assim, as instituições do terceiro setor, ao apresentarem suas demonstrações examinadas por um auditor, poderão passar confiança para as instituições financiadoras (SOUZA; CARVALHO JÚNIOR; ALBUQUERQUE, 2012).

Pesquisas nacionais já foram desenvolvidas sobre o tema, como os estudos de Souza, Carvalho Junior e Albuquerque (2012), Silva, Silva e Pereira (2017), Amaral e Dos Anjos (2018). O destaque vai para o estudo de Souza et al. (2012), que evidenciaram a auditoria externa numa visão de contadores e não-contadores, e que, este estudo serve de base para o desenvolvimento dessa pesquisa, que se diferencia das demais por analisar, na visão dos discentes de contabilidade e gestores de instituições do terceiro setor, de que maneira a auditoria externa pode ser instrumento de transparência e confiabilidade.

Nesse contexto, essa pesquisa busca responder a seguinte questão: qual a percepção dos discentes de contabilidade e dos gestores de organizações do terceiro setor sobre a aplicação da auditoria externa nessas organizações? Para tanto, definiu-se como objetivo analisar a percepção dos discentes de contabilidade e dos gestores de organizações do terceiro setor sobre a aplicação da auditoria externa nessas organizações.

O estudo se justifica pelo fato de o terceiro setor estar em relevante ascensão no Brasil (SOUZA et al., 2012), e pela escassez de profissionais especializados. Dessa maneira, os resultados dessa pesquisa contribuem para a atuação do profissional contábil nessa área, assim como, ter conhecimento e despertar-se para a atuação nesse setor pode tornar-se um diferencial. Ademais, os resultados também despertam no gestor o desejo de aperfeiçoar e aprimorar sua informação contábil-financeira, objetivando repassar credibilidade e transparência junto aos seus doadores, além de mostrar como é realizada a destinação de seus recursos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

A atual conjuntura econômica brasileira sugere a existência de três setores distintos que se conectam entre si, o primeiro é composto pelo Estado, o segundo por instituições da iniciativa privada ou de mercado e por último, o terceiro setor que é formado por entidades sem fins lucrativos (CUNHA; MATIAS-PEREIRA, 2012).

O terceiro setor, de acordo com o Conselho Regional de Contabilidade do estado do Rio grande do Sul (CRC-RS) (2018), é formado por entidades sem fins lucrativos de caráter privado e sua principal

característica é a não distribuição de lucros, eles prestam serviços de caráter públicos essenciais, tendo como objetivo o trabalho com aqueles que estão de certa forma, à margem da sociedade.

A captação de recursos pode provir de diferentes formas, nos quais essas doações conseguem estruturar uma rede de captadores (técnicos, especialistas, voluntários), transferidores (doadores) e mobilizadores de recursos, todos agindo em prol do desenvolvimento das atividades dessas entidades (SCHEUNEMANN; RHEINHEIMER, 2013).

O terceiro setor busca reduzir os problemas originados da ineficiência do Estado no atendimento da sociedade (ASSIS; MELLO; SLOMSKI, 2006). Esses autores enfatizam ainda que essa busca por alternativas que amenizem esses problemas acarretou em grande crescimento desse setor. Esse crescimento tem ocasionado maior competição das entidades do setor em conseguir recursos (CARNEIRO; OLIVEIRA; TORRES, 2011).

Segundo os incisos I, III, IV e V do Art. 44 do Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406, de Janeiro de 2002, que tratam acerca da natureza jurídica dessas instituições, relaciona-as em sua base de formação como um diversificado conjunto de instituições como associações comunitárias, cooperativas, sindicatos, organizações filantrópicas e religiosas, organizações não-governamentais dentre outras.

A Lei de nº 9.790-99 confere às instituições do terceiro setor que estabelecem convênios com o Estado, a sua qualificação quanto pessoa jurídica de direito privado, que não possuem o lucro como finalidade, denominando-as como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, as OSCIPs, a instituição que possuir essa qualificação pode, juntamente com o Estado, ter cooperação através de termos de parceria, algo que já é previsto em Lei.

Para o CRC/RS (2018), o processo de auditoria nessas entidades se faz de extrema necessidade para poder garantir que suas DC estejam transparentes evidenciando onde estão sendo aplicados cada recurso destinado às mesmas e que possam ser verificadas através do Estado, dando, assim, uma maior credibilidade para certificar as ações sociais dessas organizações do terceiro setor, bem como a manutenção dessa cooperação.

2.2 AUDITORIA CONTÁBIL

A Auditoria pode ser definida como o exame sistemático e minucioso no qual é realizada uma análise de documentos, livros e registros acerca de se obter informações sobre as DC de uma empresa, para emitir uma opinião sobre a veracidade dessas informações (SOUZA *et al.*, 2012). Ishikawa e Bezerra Júnior (2002) enfatiza como finalidade primordial da auditoria, a de examinar se as DC estão de acordo com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA).

A auditoria detém ferramentas capazes de indicar as técnicas utilizadas pelos gestores são conservadoras e fraudulentas, contrariando as normas contábeis (DECHOW; SKINNER, 2000). Di Pietra, McLeay e Ronen (2014) assevera que a auditora é capaz de minimizar a probabilidade de ocorrência de erros e fraudes.

De acordo com Perez Junior (2012), a auditoria se divide em: Auditoria Interna e Externa. O autor menciona que a auditoria interna possui uma forte relação com a gestão das entidades, pois é através dela que se constrói um controle interno eficaz e, dessa forma, sua finalidade será fornecer um controle eficiente sobre as operações e gestão dos recursos, enquanto que na auditoria externa consistirá em fazer uma análise por amostragem das DC das organizações, buscando averiguar suas conformidades com as normas contábeis.

A auditoria externa é de importância para os usuários das DC por contribuir para a transparência das informações, atribuindo maior segurança (OLIVEIRA, 2004). Além de ser um instrumento de apoio à gestão, contribuindo para a obtenção de recursos (SOARES, 2008). Camargo (2001) alerta para a importância da auditoria externa como forma de captação de recursos, já que a não divulgação das demonstrações contábeis ou informação que não apresentem clareza pode fazer com que surja uma desconfiança por partes dos financiadores dessas entidades, já que a transparência é um fator primordial para quem investe recursos financeiros nesse setor.

As entidades, independentemente, do setor, com finalidade lucrativa ou não, necessitam de informações que apoiem na sua gestão, as DC apresentadas pela Contabilidade são úteis na tomada de decisões referentes à administração dos seus recursos, para assim alcançar os objetivos a que se propõem, e essa é uma das similaridades mais significativa entre as entidades do terceiro setor e a do setor privado, a necessidade de informações contábeis e auditoria para melhorar a tomada de decisões (ARAÚJO, 2008).

Para Pinto (2012) como nos demais setores, o trabalho visa contribuir no aprimoramento dos controles internos e melhorar a qualidade das DC das entidades do terceiro setor, gerando informações específicas voltadas para este setor, ele, bem como as demais entidades privadas e públicas, está sujeito às

mesmas normas de auditoria, apenas com foco nas suas atividades específicas, logo, estes setores e o Terceiro Setor devem-se valer da contribuição do trabalho de auditoria para melhorar a qualidade do seu trabalho e seu desenvolvimento como agente econômico e social.

2.3 ESTUDOS CORRELATOS AO TEMA

Leal *et al.* (2011), buscaram evidenciar se a auditoria interna se faz necessária nos processos terceirizados e propõem-se a acompanhar e evidenciar a importância do acompanhamento dos processos de formas periódicas para que esses resultados possam ser melhorados e que permaneçam com um baixo risco nos procedimentos realizados, utilizando um estudo de caso. Concluiu-se que os desvios encontrados após a orientação da auditoria interna melhoraram e diminuíram quaisquer possíveis riscos, antes não identificados corretamente.

Souza *et al.* (2012), buscaram identificar a percepção de contadores e não contadores a respeito das contribuições que a auditoria externa imprime na confiabilidade e transparência das DC de organizações do terceiro setor, através de um questionário aplicado a estudantes de pós-graduação, nas áreas de contabilidade e finanças, a contadores e a não contadores na cidade de Salvador, Bahia. Concluíram que contadores e não contadores atribuem alto grau de credibilidade à auditoria externa para melhorar a confiabilidade e transparência nas DC, e que não há diferença significativa entre os dois grupos.

Piza *et al.* (2014) objetivaram analisar as práticas contábeis de entidades do terceiro setor. O referido estudo caracteriza-se como empírico-analítico de caráter descritivo. Aplicou-se método de estudo de casos múltiplos. E evidenciaram que as normas brasileiras de contabilidade têm como foco as sociedades anônimas e pouco agregam para a mensuração e evidenciação das atividades das organizações sociais civis.

Amaral e Dos Anjos (2018) objetivaram mostrar a importância que a auditoria interna tem para as empresas, independente do setor auditado. Foram utilizadas pesquisas bibliográficas e uma análise qualitativa, concluindo que, para cada setor, há uma finalidade diferente de auditoria; contudo, pode-se concluir que os três setores têm a finalidade de detectar erros e fraudes cada um de uma maneira. O setor público e o privado dão ênfase às informações e demonstrações contábeis apresentadas, já o terceiro setor procura verificar se as informações.

3 METODOLOGIA

Este estudo caracteriza-se como descritivo, pois buscou analisar a percepção dos discentes e dos gestores sobre a aplicação da auditoria independente, investigando diversas características de uma população (RICHARDSON *et al.*, 2002); Como *survey* ou levantamento, onde os dados são obtidos diretamente com a população, por meio de um questionário (PINSONNEAULT; KRAEMER, 1993), e como quantitativo, por utilizar ferramentas estatísticas, tanto na coleta de informações quanto no tratamento delas (RICHARDSON, 2004).

A população foi composta por todos os discentes com matrícula ativa no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA) - *Campus* Central, na cidade de Mossoró, RN, que estão cursando e/ou cursaram a disciplina de Contabilidade Aplicada às Entidades de Interesse Social, ofertada no sétimo período. Este período justifica-se, pois, é período em que os discentes cursam a disciplina de Contabilidade de entidades do Terceiro Setor. Além destes, os profissionais que administram essas instituições foram população-alvo, que estão localizadas em diversas cidades do estado, cujo meio de acesso às informações se deu por meio de um contato com um coordenador regional de uma determinada entidade, no qual o mesmo coordena diversas ações, como reuniões e assembleias com essa população no referido estado.

Utilizou-se um questionário adaptado do estudo de Souza *et al.* (2012), composto por sete afirmações (escala de 1 a 7) que buscou averiguar a percepção dos discentes de contabilidade e dos gestores das organizações do terceiro setor acerca da contribuição da auditoria para a confiabilidade das DC. Em suma, quanto mais próximas as respostas estiverem do número sete, maior será a confiabilidade e a transparência das DC.

Houve a aplicação de questionários diferentes para os dois grupos, divididos em duas partes, a Parte I continha quesitos comuns para ambos os grupos respondentes e a Parte II voltado para perguntas específicas sobre cada grupo. Foram aplicados com os discentes 66 questionários, dos quais 54 foram válidos e 12 apresentaram ausência de respostas e/ou o discente não cursou a referida disciplina, o que justifica a sua exclusão na verificação dos resultados. Com os gestores, foram aplicados 38 questionários, todos válidos.

Para a análise dos dados, utilizou-se a Análise Fatorial (AF) que, segundo Corrar, Paulo e Dias Filho (2017), busca facilitar o entendimento sobre os diversos fatores do estudo (variáveis do questionário) de acordo com a percepção dos respondentes, permitindo a formação de um conjunto de novas variáveis originais e não observáveis. Foi utilizado, também, teste de comparação simples entre médias, teste t, para comparar a percepção dos estudantes e gestores, ou seja, comparar duas amostras independentes (FÁVERO *et al.*, 2009).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Segundo o Ministério da Educação (MEC), com base nos dados do último censo da educação superior (2017), o Brasil possui mais de 3,2 milhões de discentes ingressantes no ensino superior, deste montante, cerca de 55,2% é representado pelo gênero feminino e 44,8% pelo gênero masculino. A rede federal de ensino superior consolida-se como a maior rede pública com participação de 64% e com mais de 1,3 milhão de alunos em 2017. Nos últimos 10 anos, a rede federal teve a maior taxa de crescimento anual entre as redes, chegando a um total de 7,4 milhões de alunos.

A Tabela 01 apresenta a classificação dos alunos por gênero, faixa etária, estado civil e atuação profissional.

Tabela 01 - Perfil dos Respondentes (Discentes)

Perfil dos entrevistados	Qnte	%
Gênero	54	100
Masculino	21	39
Feminino	33	61
Faixa Etária	54	100
20 a 25	26	48
26 a 30	14	26
31 a 35	8	15
36 a 40	3	6
Acima de 41	3	6
Estado Civil	54	100
Solteiro	34	63
Casado	15	28
União Estável	3	6
Divorciado	2	4
Viúvo	0	0
Você desenvolve alguma atividade remunerada	54	100
Não	13	24
4 horas/dia	8	15
6 horas/dia	4	7
8 horas/dia	29	54

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Analisando a Tabela 01 com o perfil dos 54 discentes pesquisados, observa-se que 33 (61%) são do gênero feminino e 21 (39%) do gênero masculino, 48% estão na faixa etária de 20 a 25 anos, 26% na faixa etária de 26 a 30 anos, 15% na faixa etária de 36 a 40 e 6% com idade acima de 41 anos. Em relação ao estado civil, percebe-se que a maioria são solteiros – 34 (63%), 15 (28%) casados, 3 (6%) em união estável e 2 (4%) divorciados. No tocante a atuação profissional dos discentes, 13 (24%) nunca trabalharam, 8 (15%) só trabalharam 4 horas diárias, 4 (7%) trabalharam 6 horas e, por fim, a maior parte já desenvolveu ou desenvolve trabalho com 8 horas diárias, 29 (54%).

Tabela 02 apresenta a classificação dos gestores das organizações do terceiro setor, por gênero, faixa etária, estado civil e formação acadêmica.

Tabela 02 - Perfil dos Respondentes (Gestores)

Perfil dos entrevistados	Qtd	%
--------------------------	-----	---

Gênero	38	100
Masculino	21	55
Feminino	17	45
Faixa Etária	38	100
20 a 25	2	5
26 a 30	4	11
31 a 35	11	29
36 a 40	8	21
Acima de 41	13	34
Estado Civil	38	100
Solteiro	7	18
Casado	22	58
União Estável	6	16
Divorciado	3	8
Viúvo	0	0
Formação acadêmica	38	100
Ciências Sociais Aplicadas	8	21
Ciências Agrárias	7	18
Ciências Humanas	16	42
Ciências Exatas	1	3
Ciências Naturais	2	5
Outras	4	11

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Com base na tabela 02, observa-se que dos 38 gestores, 21 (55%) são do gênero masculino e 17 (45%) do gênero feminino, com uma faixa etária acima dos 41 anos. Em relação ao estado civil, a maioria são casados, 22 (58%), 7 (18%) solteiros, 6 (16%) em união estável e 3 (8%) divorciados. Considerando a formação acadêmica, encontra-se uma variedade de áreas: Ciências Sociais Aplicadas (21%), Ciências Agrárias (18%), Ciências Humanas (42%), concentrando a maioria dos entrevistados. Já na área de ciências exatas têm-se 3%, 5% em Ciências Naturais e em outras áreas, 11%.

Na Tabela 03 apresenta-se o tempo de atuação em anos no terceiro setor, boa parte, 17 (45%) dos gestores estão desenvolvendo trabalho nessa área há exatamente 5 anos. 12 deles (32%) trabalham até 15 anos e 9 (24%) gestores estão atuando nesse setor há mais de 15 anos.

Tabela 03 - Tempo de Atuação em Instituição de Terceiro Setor (Gestores)

Perfil dos entrevistados	Qtd	%
Há quanto tempo atua como gestor de instituição do Terceiro setor:	38	100
5 anos	17	45
até 15 anos	12	32
mais de 15 anos	9	24
Alguma vez a instituição já foi auditada?	38	100
Sim	23	61
Não	15	39
Há uma política formal de controles internos definida na instituição?	38	100
Sim	30	79
Não	8	21

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Sobre quesitos técnicos voltados para a prática da auditoria, 23 (61%) das instituições já foram auditadas pelo ao menos uma vez, e apenas 15 (39%) nunca passaram por um processo de auditoria. O trabalho de controle interno é política formal da maioria das entidades, com 30 (79%) entidades e somente 8 (21%) entidades não possuem controle interno.

4.2 ANÁLISE FATORIAL

Utilizou-se a AF com a finalidade de simplificar o conjunto de dados obtidos com a aplicação do questionário. Os dados foram submetidos ao teste de análise de componentes principais, a medida de Kaiser-Meyer-Olkin KMO e Bartlett, teste de Comunalidades, ao Alfa de Cronbach e a Análise dos Coeficientes de Correlação.

A AF foi executada tomando-se por base as sete assertivas aplicadas no questionário. Dessa forma, observando a Tabela 04, verifica-se que a referida análise indicou a formação de três fatores que juntos explicam 63,486% da variabilidade total dos dados originais, sendo o primeiro constructo composto pelas assertivas de funcionalidades da auditoria externa; o segundo as assertivas da transparência e confiabilidade da auditoria externa e o terceiro com as assertivas que tratam a auditoria externa como redutora de erros e fraudes. Corrar *et al.* (2017) enfatizam que, em via de regra, o valor mínimo para ser classificado e dessa forma poder explicar os fatores comuns dever ser de 60%, e como observa-se, a AF deste estudo se torna aceitável e viável de verificação.

Tabela 04 - Análise de Componentes Principais

Componente	Autovalores iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	2,059	29,421	29,421	2,059	29,421	29,421
2	1,329	18,991	48,412	1,329	18,991	48,412
3	1,055	15,074	63,486	1,055	15,074	63,486

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Com o intuito de definir um conjunto de constructos mais significativos e dessa maneira analisar com mais confiabilidade os dados, fez-se uso da medida de *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO) e também do teste de esfericidade de Bartlett Tabela 05. O KMO irá destacar que as correlações existentes entre os pares de variáveis podem ou não ser explicadas por fatores (AF), cujo parâmetro perfeito deve possuir valor superior a 0,5. Já o teste de esfericidade de Bartlett verificará a existência de correlações suficientes entre as variáveis para a aplicação da AF, permitindo a aplicação dessa análise quando o teste de significância (sig.) não ultrapassar 0,05 (GIRIOLI, 2010).

Tabela 05 - Teste de KMO e Bartlett

Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.	0,572	
Teste de esfericidade de Bartlett	Aprox. Qui-quadrado	81,761
Gl	21	
Sig.	0	

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

É possível observar na Tabela 05 um KMO (0,572) um valor acima do parâmetro mínimo permitido, indicando que a aplicação da AF se torna adequado, ou seja, existem correlações que podem ser explicadas de maneira satisfatória. Sendo assim, o teste de esfericidade (0,00) validou o conjunto de dados para a AF.

Tabela 06 - Teste de Comunalidades

Comunalidades	Inicial	Extração
1 Ao serem auditadas por Auditores Externos, as DC de organizações do Terceiro Setor estariam isentas de erros materiais.	1	0,535
2 A Auditoria Externa melhora a qualidade da informação contábil divulgada por uma organização do Terceiro Setor.	1	0,687
3 A Auditoria Externa imprime confiabilidade às DC das organizações do Terceiro Setor.	1	0,673

4	Ao apresentarem DC devidamente auditadas, as organizações do Terceiro Setor aumentariam suas arrecadações, através de doações voluntárias e repasses governamentais.	1	0,473
5	As organizações do Terceiro Setor só são transparentes quando as suas DC são auditadas por Auditores Externos.	1	0,814
6	As fraudes seriam reduzidas ao máximo com a exigência de Auditoria Externa para as DC de organizações do Terceiro Setor.	1	0,62
7	A Auditoria Externa é fundamental para a garantia da confiabilidade e transparência das organizações do Terceiro Setor.	1	0,642

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Conforme a Tabela 06 executou-se o teste de comunalidade que, de acordo com Girioli (2010), refere-se ao quanto de uma variância de determinada variável poderá ser explicada pelos fatores que procedem da AF, sendo ideal que o fator tenha extração a partir de 0,5. Das sete assertivas listadas, apenas uma apresentou problema de explicação para o modelo, pois evidenciou valor abaixo do considerado suficiente para interpretação, que foi a assertiva ou fator 4: Ao apresentarem DC devidamente auditadas, as organizações do Terceiro Setor aumentariam a sua arrecadação, através de doações voluntárias e repasses governamentais.

Assim, nota-se que não necessariamente as instituições do terceiro setor aumentariam suas receitas de arrecadação caso passassem por um processo de auditoria, na visão dos discentes e profissionais. Todos os demais fatores foram considerados aptos de explicação, pois apresentaram índices com valores superiores a 0,5, assegurando sua permanência no modelo.

Tabela 07 - Resultados das Estatísticas de Confiabilidade

Alfa de Cronbach	N de itens
0,517	7

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Na Tabela 07 visualiza-se o Alfa de Cronbach, que se trata de um coeficiente de consistência interna que possui como objetivo avaliar a fidedignidade dos fatores que são gerados ao redor das suas variáveis, quanto mais se aproximar do valor 1, mais satisfatório será considerado o fator (MOORI; ZILBER, 2003; LEAL; MIRANDA; CARMO, 2013). Depois de aplicado o teste estatístico de confiabilidade, verifica-se uma escala unidimensional mediana de 0,517 do Alfa de Cronbach, portanto, válida e adequada para aplicação da AF.

Tabela 08 - Análise dos Coeficientes de Correlação

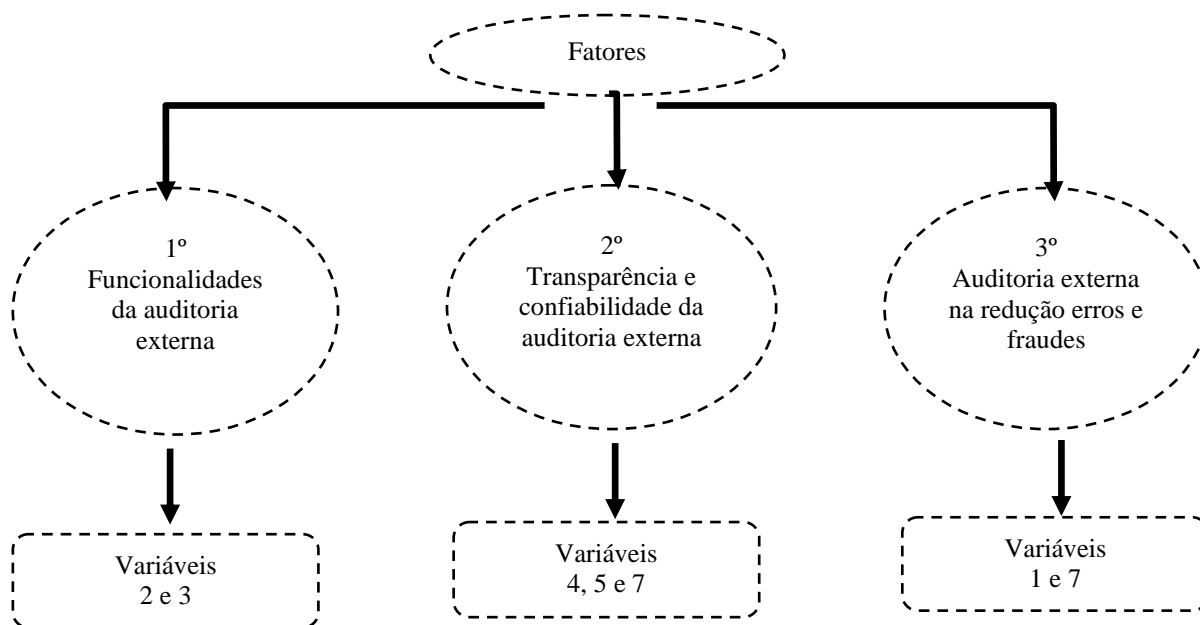
Matriz de componente rotativa		Componente		
		1	2	3
1	Ao serem auditadas por Auditores Externos, as DC de organizações do Terceiro Setor estariam isentas de erros materiais.			0,709
2	A Auditoria Externa melhora a qualidade da informação contábil divulgada por uma organização do Terceiro Setor.	0,818		
3	A Auditoria Externa imprime confiabilidade às DC das organizações do Terceiro Setor.	0,804		
4	Ao apresentarem DC devidamente auditadas, as organizações do Terceiro Setor aumentariam a sua arrecadação, através de doações voluntárias e repasses governamentais.		0,4	
5	As organizações do Terceiro Setor só são transparentes quando as suas DC são auditadas por Auditores Externos.		0,9	
6	As fraudes seriam reduzidas ao máximo com a exigência de Auditoria Externa para as DC de organizações do Terceiro Setor.			0,687
7	A Auditoria Externa é fundamental para a garantia da confiabilidade e transparência das organizações do Terceiro		0,7	

Setor.			
--------	--	--	--

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Na identificação das dimensões do bloco das sete assertivas, verificou-se, por meio da AF, a existência de três dimensões, conforme Tabela 08. Essas dimensões formam três constructos, nos quais pode-se observar quais variáveis compõem cada um, bem como o melhor fator que explica cada modelo, resumido na Figura 01.

Figura 01 - Formação dos constructos



Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

No primeiro constructo foram agrupadas as afirmações de Funcionalidades da Auditoria Externa, fatores 2 e 3. Esse agrupamento é responsável por 29,421% da variância explicada na Tabela 04, ou seja, o mais relevante entre as demais afirmações, sendo possível afirmar que existe uma grande concentração de respostas que evidenciam o quanto a relevância e o forte papel da auditoria contribuem na melhoria da qualidade da informação contábil e conseqüentemente sua confiabilidade nas DC, segundo os discentes e gestores, esta aglutinação apresenta cargas fatoriais superiores a 0,50 expostas na Tabela 08.

Já no segundo constructo, foram agrupadas as afirmações que remetem a transparência da auditoria externa, fatores 4, 5 e 7. Apesar de concentrar o maior número de fatores, esse agrupamento somente é responsável por 18,991% da variância explicada na Tabela 04, apresentando, também, um baixo desempenho de dimensionalidade, confiabilidade e carga fatorial no fator 4, considerado um fator abaixo do permitido explícito na Tabela 08, sendo, portanto, um ponto de forte divergência entre as opiniões dos entrevistados. Porém, para boa parte dos discentes e profissionais, as entidades do terceiro setor só se tornam confiáveis e transparentes quando passam por um processo de auditoria independente, fornecendo mais credibilidade na destinação e aplicação dos seus recursos. Fator esse que evidencia o maior valor fatorial dentre todos os outros seis utilizados nessa pesquisa, com cerca de 0,878%.

No terceiro constructo foram aglutinadas as afirmações de auditoria externa na redução de erros e fraudes, fatores 1 e 6. Esse constructo possui menor representatividade em relação à variância total de acordo com os discentes e gestores, com apenas 15,074%, evidencia a relação entre a aplicação da auditoria e a sua função como redutora de fraudes e apresenta cargas fatoriais superiores a 0,50, como observado na Tabela 08.

4.3 ANÁLISE DA DIFERENÇA DE PERCEPÇÃO ENTRE DISCENTES E GESTORES

Tabela 09 - Média e Desvio Padrão dos Discentes e Profissionais

	Discentes	Profissionais
--	-----------	---------------

Componentes		Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
1	Ao serem auditadas por Auditores Externos, as DC de organizações do Terceiro Setor estariam isentas de erros materiais.	3,556	2,0619	3,947	1,785
2	A Auditoria Externa imprime confiabilidade às DC das organizações do Terceiro Setor.	6,37	0,9376	6,316	0,8732
3	Ao apresentarem DC devidamente auditadas, as organizações do Terceiro Setor aumentariam a sua arrecadação através de doações voluntárias e repasses governamentais.	5,241	1,6928	5,263	1,2667
4	As organizações do Terceiro Setor só são transparentes quando as suas DC são auditadas por Auditores Externos.	3,963	1,6364	3,789	2,3034
5	As fraudes seriam reduzidas ao máximo, com a exigência de Auditoria Externa para as DC de organizações do Terceiro Setor.	5,593	1,4604	5,526	1,3703
6	A Auditoria Externa é fundamental para a garantia da confiabilidade e transparência das organizações do Terceiro Setor.	6,093	1,2925	5,605	1,4054
7	A Auditoria Externa melhora a qualidade da informação contábil divulgada por uma organização do Terceiro Setor.	6,519	0,7201	6,289	0,956

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Na Tabela 09, percebe-se a existência de médias com valores bem próximos, para discentes e profissionais, ocasionando uma pequena diferença entre elas, sendo o fator 7 “A Auditoria Externa melhora a qualidade da informação contábil divulgada por uma organização do Terceiro Setor”, apresentando os maiores valores de média, 6,519 para discentes e 6,289 para profissionais, demonstrando que ambos os grupos possuem ideias parecidas no que tange à credibilidade da auditoria como aspecto de transparência da informação contábil.

O menor valor entre as médias foi encontrado no fator 1 “Ao serem auditadas por Auditores Externos, as DC de organizações do Terceiro Setor estariam isentas de erros materiais”, dessa maneira apresentando médias de 3,556 para discentes e profissionais com 3,947, conforme a escala de concordância utilizada nessa pesquisa (1 a 7).

Tabela 10 - Teste de média entre Discentes e Gestores

Componentes	Sig	Diferença média
1 Ao serem auditadas por Auditores Externos, as DC de organizações do Terceiro Setor estariam isentas de erros materiais.	0,125	-0,3918
2 A Auditoria Externa imprime confiabilidade às DC das organizações do Terceiro Setor.	0,316	0,0546
3 Ao apresentarem DC devidamente auditadas, as organizações do Terceiro Setor aumentariam a sua arrecadação, através de doações voluntárias e repasses governamentais.	0,107	-0,0224
4 As organizações do Terceiro Setor só são transparentes quando as suas DC são auditadas por Auditores Externos.	0	0,1735
5 As fraudes seriam reduzidas ao máximo com a exigência de Auditoria Externa para as DC de organizações do Terceiro Setor.	0,957	0,0663
6 A Auditoria Externa é fundamental para a garantia da confiabilidade e transparência das organizações do Terceiro Setor.	0,044	0,4873
7 A Auditoria Externa melhora a qualidade da informação contábil divulgada por uma organização do Terceiro Setor.	0,042	0,229

Fonte: Elaborada pelos autores (2019).

Na Tabela 10, visualiza-se que a análise descritiva sugere a existência de diferença significativa entre apenas três fatores dos sete listados, sendo eles: fator 4 “As organizações do Terceiro Setor só são transparentes quando as suas DC são auditadas por Auditores Externos”, fator 6 “A Auditoria Externa é fundamental para a garantia da confiabilidade e transparência das organizações do Terceiro Setor” e fator 7 “A Auditoria Externa melhora a qualidade da informação contábil divulgada por uma organização do Terceiro Setor”, que apresentaram significância abaixo de 0,05, ou seja, há discordância de pontos de vistas entre os grupos.

Apesar de os discentes atribuírem um grau de confiabilidade na auditoria independente um pouco maior que os gestores, a diferença é muito pequena. Além disso, essa análise apresenta um desvio padrão baixo, assim como observado no estudo de Souza *et al.* (2012). Portanto, a análise descritiva sugere que não existe diferença significativa de médias entre discentes e gestores quanto ao grau de confiabilidade em relação à auditoria externa. Nos achados de Souza *et al.* (2012) os contadores e não contadores atribuíram alto grau de credibilidade à auditoria externa para melhorar a confiabilidade e transparência nas DC das entidades do terceiro setor, verificando também que não há diferença significativa entre as percepções dos dois grupos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo analisou a percepção dos discentes de contabilidade e dos gestores de organizações do terceiro setor sobre a aplicação da auditoria externa nessas organizações. Utilizou-se um questionário composto por sete afirmações (escala de 1 a 7), que quanto mais próximas às respostas estiverem do número sete, maior será a confiabilidade dada às DC pelos entrevistados. Para tanto, utilizou-se da AF e teste de média simples.

O perfil dos discentes aponta que, 33 (61%) são do gênero feminino e 21 (39%) do gênero masculino, sendo que 48% estão na faixa etária de 20 a 25 anos e 26% na faixa etária de 26 a 30 anos. No que tange ao estado civil, percebe-se que os discentes majoritariamente são solteiros, já em relação à atuação profissional, percebe-se que a maior parte já desenvolveu ou desenvolve trabalho com 8 horas diárias, 29 (54%).

Quanto ao perfil dos profissionais, 21 (55%) são do gênero masculino e 17 (45%) do gênero feminino, com uma faixa etária concentrada acima dos 41 anos. A maioria são casados 22 (58%), e considerando a formação acadêmica dos gestores, as ciências humanas concentram majoritariamente os entrevistados. Sobre quesitos mais técnicos, 23 (61%) instituições já foram auditadas pelo menos uma vez, e 15 (39%) nunca passaram por um processo de auditoria. O trabalho com o controle interno é política formal da maioria das entidades, 30 (79%) e somente 8 (21%) entidades não possuem controle interno.

No que diz respeito a AF, foi executada tomando-se por base as sete assertivas aplicadas no questionário, indicando a formação de três fatores que juntos explicam 63,486% da variabilidade total dos dados. Existe uma grande concentração de respostas que evidenciam o quanto a relevância e o forte papel da auditoria contribuem na melhoria da qualidade da informação contábil e na confiabilidade nas DC para as entidades do terceiro setor. Segundo os discentes e gestores, esta aglutinação apresenta cargas fatoriais superiores a 0,50.

A análise descritiva sugere que não existem diferenças significativas de médias entre os dois grupos quanto ao grau de confiabilidade em relação à auditoria externa, apresentando, também, um desvio padrão baixo entre os fatores e, assim, apontando de uma maneira geral para alto grau de confiabilidade e transparência na auditoria externa.

Com a análise da percepção dos discentes e gestores, tornou-se perceptível que o terceiro setor se transforma num nicho de mercado promissor por causa de sua ascensão no país, e há pouca oferta de profissionais especializados. Dessa maneira, se faz necessário, dentro da academia, um estudo mais intenso sobre este setor, bem como o modo que sua contabilidade deve ser aplicada para interação direta com a auditoria externa como ferramenta complementar de transparência e confiabilidade de suas ações.

Ademais, os resultados também contribuem para que desperte no gestor o desejo de aperfeiçoar e aprimorar sua informação contábil-financeira, evidenciada por meio das DC, objetivando repassar credibilidade e transparência junto aos seus doadores, além de mostrar como é realizada a correta destinação de seus recursos.

Destaca-se que o estudo teve como uma de suas limitações a exclusão de questionários de alguns discentes, pelo fato de não atenderem aos requisitos da pesquisa. Esses achados apontam para a necessidade de novas investigações, estudos e a utilização de outras técnicas estatísticas nas demais universidades e regiões do país, que ainda demonstram ser bastante incipientes, a partir do uso das assertivas aqui aplicadas,

bem como a utilização de novas assertivas. Destaca-se também como limitação desse estudo, o fato de ser uma pesquisa baseada na percepção dos respondentes o que pode enviesar a resposta.

REFERÊNCIAS

AMARAL, L. C.; DOS ANJOS, M. A. D. **A Diferença da Auditoria Interna no Setor Público, Privado e Terceiro Setor.** 2018. 13f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Fundação Carmelitana Mário Palmério, Monte Carmelo, MG.

ANHEIER, H. K.; SIBEL, W. **The third sector: comparative studies of nonprofit organizations.** Berlim: Walter de Gruyter, 1990.

ARAÚJO, L.C. V. **Auditoria em Organizações do Terceiro Setor.** Universidade Federal do Ceará. 2008. Disponível em: <http://www.acep.org.br/proaudi/gapa.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2022.

ASSIS, M. S.; MELLO, G. R.; SLOMSKI, V. Transparência nas entidades do Terceiro Setor. A demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração do desempenho. **In: 3º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**, São Paulo, 2006.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União.** 2002. Acesso em 20 dezembro, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm.

BRASIL. **Portaria INEP nº 911, de 22 de novembro de 2017, que apresenta o Cronograma do Censo da Educação Superior.** 2017. DOU nº 224, 23 de novembro de 2017, seção 1, página 21. Acesso em 20 dezembro, 2019. Disponível em: <http://www.realsuperior.com.br/portaria-inep-no-911-de-22-de-novembro-de-2017/>.

BRASIL. **Lei nº 9.790, de 23 março de 1999. Qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.** 1999. Diário Oficial da União. Acesso em 20 dezembro, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Leis/L9790.htm.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Princípios fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade de auditoria e Perícia:** CFC. 2016. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE- RS (CRC-RS). **Terceiro Setor- Guia de orientação para o profissional de contabilidade.** Porto Alegre, RS, 2018. Disponível em: http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_3setor.pdf.

CAMARGO, M. F. **Gestão do Terceiro Setor no Brasil: Estratégias de captação de recursos para organizações sem fins lucrativos.** São Paulo: Editora Futura, 2001.

CARNEIRO, A. DE F.; OLIVEIRA, D. DE L.; TORRES, L. C. Accountability e a prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. **Sociedade, contabilidade e gestão**, v. 6, n. 2, p. 90-105, 2011.

CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. **Análise multivariada para cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia.** São Paulo: Atlas, 2017.

CUNHA, J. H. C.; MATIAS-PEREIRA, J. Captação de recursos no terceiro setor: fatores estratégicos para divulgação de informações. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9, n. 18, p. 83-102, 2012.

DECHOW, P. M.; SKINNER, D. J. Earnings management: Reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. **Accounting Horizons**, v. 14, n. 2, p. 235-250, 2000.

LIMA, J. F. *et al.* Auditoria externa nas entidades do terceiro setor: análise da percepção ...

DI PIETRA, R.; MCLEAY, S.; RONEN, J. **Accounting and Regulation: new insights on governance, markets and institutions.** New York: Springer, 2014.

FÁVERO *et al.* **Análise de dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões.** Rio de Janeiro: Campus, 2009.

FORSTER, R. P. **Auditoria Contábil em Entidades do Terceiro Setor: Uma Aplicação da Lei New Comb-Benford.** 2006. 66f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade de Brasília, Brasília, DF.

GIRIOLI, L. S. **Análise do uso de medidas de desempenho de empresas, presente nas pesquisas em contabilidade no Brasil.** 2010. 114 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.

ISHIKAWA, M.; JÚNIOR V. A Responsabilidade e o Papel da Auditoria Independente de DC. **IX Congresso Brasileiro de Custos** – São Paulo, SP, Brasil, 13 a 15 de outubro de 2002.

LEAL, E. A.; MIRANDA, G. J.; CARMO, C. R. S. Teoria da autodeterminação: uma análise da motivação dos estudantes do Curso de Ciências Contábeis. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 24, n. 62, p. 162-173, 2013.

LEAL, G. L. V. *et al.* Auditoria Interna e sua Contribuição para a Melhoria Contínua nos Processos e Gerenciamento de Riscos de Empresas Terceirizadas. **Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia.** Resende, Rio de Janeiro, 2011.

LÉLIS, D. L. M.; PINHEIRO, L. E. T. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 23, n. 60, p. 212-222, 2012.

MOORI, R. G.; ZILBER, M. A. Um estudo da cadeia de valores com a utilização da análise fatorial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 7, n. 3, p. 127-147, 2003.

MURCIA, F. D.; BORBA, J. A.; SCHIEHLL, E. Relevância dos red flags na avaliação do risco de fraudes nas DC: a percepção de auditores independentes brasileiros. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 1, p. 25-45, 2008.

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

PEREZ JUNIOR, J. H. **Auditoria de DC: normas e procedimentos.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PINSONNEAULT, A.; KRAEMER, K. L. Survey research methodology in management information systems: An assessment. **Journal of Management Information Systems**, v. 10, p. 75-105, 1993.

PINTO, J. O. **AUDITORIA DO TERCEIRO SETOR.** Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização em Auditoria Externa da Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG, 2012.

PIZA, S. C. T. *et al.* A aderência das práticas contábeis das entidades do terceiro setor às normas brasileiras de contabilidade: um estudo multicaso de entidades do município de São Paulo-SP. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 17, n. 3, p. 78-97, 2012.

RICHARDSON, R. J. *et al.* **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LIMA, J. F. *et al.* Auditoria externa nas entidades do terceiro setor: análise da percepção ...

RICHARDSON, R. J. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, Ilse M. (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SCHEUNEMANN, A. V.; RHEINHEIMER, I. **Administração do terceiro setor** [livro eletrônico] – Curitiba: InterSaberes, 2013.

SILVA, C. M.; SILVA, J. R.; PEREIRA, V. H. Entidades do Terceiro Setor: Estudo De Casos Múltiplos da Adoção Da Itg 2002 em Prestações de Contas e Fundações Mineiras de Direito Privado. **Revista Sinergia**, Rio Grande, MG, v. 21, n. 1, p. 9-20, 2017.

SOARES, C. **Importância da aplicação da auditoria independente no Terceiro Setor na cidade de Blumenau**. 2008. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Regional de Blumenau.

SOUZA, S. A.; CARVALHO JUNIOR, C. V. O.; ALBUQUERQUE, K. S. L. S. Auditoria externa em organizações do terceiro setor: um estudo da percepção de contadores e não contadores. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 2, n. 2, p. 47-60, 2012.