



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Vanessa Norie Evangelista Koga, 140173684

IMPACTOS DA AUDITORIA EXTERNA NO TERCEIRO SETOR

Brasília - DF

2020

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Vanessa Norie Evangelista Koga, 140173684

IMPACTOS DA AUDITORIA EXTERNA NO TERCEIRO SETOR

Artigo apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa:

Terceiro Setor

Área:

Contabilidade

Auditoria

Orientador: José França

Brasília - DF

2020

Ficha catalográfica

Vanessa Norie Evangelista Koga, 140173684

IMPACTOS DA AUDITORIA EXTERNA NO TERCEIRO SETOR

Artigo apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação da Prof. José França

Aprovado em ____ de _____ de 2020.

Prof.^a José França
Orientador

Prof. Dr. José Humberto
Professor - Examinador

Brasília - DF, dezembro de 2020.

“Historicamente, as pessoas que trazem mudanças para a sociedade tendem a ser não as de meia-idade, mas a juventude apaixonada. O coração dos jovens é sensível à situação dos oprimidos. Seu espírito se ergue contra a injustiça e luta por aqueles que não tem voz. Agarre-se a esse espírito jovem, não importa a idade que você tenha” (Haemin Sunim)

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, a Deus, pela minha vida e por me permitir ultrapassar todos os obstáculos encontrados ao longo da realização deste trabalho.

Aos meus pais, que me incentivaram nos momentos difíceis e compreenderam a minha ausência enquanto eu me dedicava à realização deste trabalho.

Ao meu irmão, que sempre esteve presente em todas as ocasiões de dúvida e me auxiliou ao longo da realização deste trabalho, independentemente do horário e da quantidade de horas gastas.

Ao meu marido, que me incentivou nos momentos de insegurança e fraqueza, que me auxiliou e me incentivou a conciliar a conclusão deste trabalho, com as matérias que estava cursando e com o meu trabalho profissional.

Ao professor José França, por ter sido meu orientador e ter desempenhado tal função com dedicação e amizade, e que em 2018, no momento em que decidi realizar minha pesquisa de conclusão com o mesmo, acolheu-me com disposição, fazendo com que me sentisse segura para desenvolver este trabalho.

Aos meus colegas de trabalho, pelo companheirismo e pela troca de experiências que me permitiram crescer como pessoa.

A todos os professores e professoras que tive ao longo do curso de ciências contábeis, que me influenciaram, ensinaram-me e me incentivaram a estar aqui como formanda.

RESUMO

O assunto deste trabalho é sobre a accountability, uma forma de prestação de contas, levando em consideração todas as normas e leis aplicadas a contabilidade, garantindo assim que a entidade esteja realizando corretamente suas demonstrações. Também é sobre a auditoria independente, que tem como interesse aumentar o grau de confiança das demonstrações contábeis de uma empresa. O foco principal do trabalho é sobre a accountability e a auditoria independente aplicadas às entidades do terceiro setor. Esse trabalho tem como objetivo analisar esses dois aspectos da contabilidade nas entidades sem finalidade lucrativas, porque elas são um setor que possuem poucas informações, e as pesquisas podem preencher essa lacuna. O trabalho foi realizado com uma base de dados fornecida por um programa de iniciação científica, essa base de dados contém informações de 343 entidades do terceiro setor, contudo como só foram utilizados os dados do ano de 2017, a amostragem reduziu de 343 para 161 entidades, todas situadas no DF e elas estão organizadas por áreas de atuação. Foram separadas duas amostras, uma com entidades que possuíam auditoria externa e a outra com entidades que não possuíam auditoria externa, e com isso foi comparado o índice (EBIT/ATIVO) das duas amostras para verificar se a auditoria independente iria influenciar nos lucros das entidades. Foi possível perceber que a auditoria externa não influencia no lucro das entidades, podendo concluir que o ganho de doações e contribuições não está relacionado com a transparência e grau de confiança das demonstrações.

Palavras-chave: Terceiro setor; entidade; accountability.

ABSTRACT

The subject of this work is about accountability, a form of accountability, taking into account all the rules and laws applied to accounting, thus ensuring that the entity is correctly carrying out its statements. It is also about independent auditing, which is interested in increasing the degree of confidence in a company's financial statements. The main focus of the work is on accountability and independent auditing applied to third sector entities. This work aims to analyze these two aspects of accounting in non-profit entities, because they are a sector with little information, and research can fill this gap. The work was carried out with a database provided by a scientific initiation program, this database contains information from 343 entities in the third sector, however, as only the data for the year 2017 were used, the sample reduced from 343 to 161 entities, all located in DF and they are organized by areas of expertise. Two samples were separated, one with entities that had an external audit and the other with entities that did not have an external audit, and with that the index (EBIT / ASSET) of the two samples was compared to see if the independent audit would influence the entities' profits. It was possible to perceive that the external audit does not influence the profit of the entities, being able to conclude that the gain of donations and contributions is not related to the transparency and degree of confidence of the statements.

Keywords: Third sector; entity; accountability.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Gráfico teste t unicaudal a direita	18
Figura 2: Gráfico entidades com auditoria, porcentagem das receitas advindas de doações	26
Figura 3: Gráfico entidades sem auditoria, porcentagem das receitas advindas de doações.....	26

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Itens do teste de hipótese.....	19
Tabela 2: Resultado do teste de hipótese.....	22
Tabela 3: Itens do segundo teste de hipótese.....	22
Tabela 4: Resultado do segundo teste de hipótese	25

SUMÁRIO

Contents

AGRADECIMENTOS	7
RESUMO.....	8
ABSTRACT	9
LISTA DE FIGURAS	10
LISTA DE TABELAS.....	10
SUMÁRIO.....	11
1. INTRODUÇÃO	12
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1. Conceitos sobre o setores econômicos	14
2.2. Conceitos sobre o Terceiro Setor.....	14
2.3. Accountability no Terceiro Setor	14
2.4. Auditoria Independente	15
3. METODOLOGIA.....	17
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	19
4.1. Definição das amostras.....	19
4.1.1 Primeiro teste de hipótese.....	19
4.1.2 Segundo teste de hipótese.....	22
4.2. Doações e Contribuições	25
5. CONCLUSÃO.....	27
APÊNDICE A – Cálculo do Índice (EBIT/ATIVO).....	30

1. INTRODUÇÃO

As organizações do terceiro setor ou sem fins lucrativos são organizações de natureza jurídica e não possuem como objetivo a acumulação de capital para o lucro dos seus diretores. Essas organizações são caracterizadas por reunirem diversas pessoas que trabalham em prol de uma mesma causa.

A Lei Nº 13.019/2014 é um marco para a *accountability* no terceiro setor e assegurou o direito à informação, à transparência e ao controle social das ações públicas. Outra contribuição dessa Lei cabe à sua fundamentação na transparência da aplicação dos recursos públicos.

Um marco histórico para a evolução do Terceiro Setor no Brasil se deu com a diminuição da intervenção governamental nas questões sociais a partir de 1980, ou seja, com o declínio do modelo intervencionista do Estado. Com isso, a questão da cidadania e dos direitos fundamentais começaram a ser foco das organizações sem fins lucrativos, e com o crescimento dessas entidades, houve uma busca por informações acerca delas (PRADO, 2013).

Não há uma tradução exata da palavra *Accountability*, mas seu conceito pode ser traduzido para o português como "responsabilidade por suas ações e decisões", visto que sua origem destinava-se à obrigação e à transparência dos políticos em relação a prestação de contas aos agentes controladores. Ou seja, podemos concluir que existe uma necessidade de quem desempenha funções de importância na sociedade regularmente explicar o que anda a fazer, como faz, por qual motivo faz, quanto gasta e o que vai fazer a seguir (DUARTE e ZOUAIN, 2017).

A *accountability* no terceiro setor contribuiu para a prestação de contas, para a transparência e para a responsabilidade ética das entidades. Isso permitiu a essas entidades divulgarem informações para os usuários acerca do desempenho de suas funções, do quanto gastam, com o que gastam e qual é o retorno de suas atividades para a sociedade.

A auditoria independente complementa a *accountability*, pois ela ajuda a verificar se essas informações que as entidades divulgam estão de acordo com as normas de contabilidade e se estão livres de distorções. Assim, a auditoria traz uma asseguuração razoável sobre as demonstrações divulgadas pelas organizações.

O objetivo da pesquisa é analisar o impacto da auditoria independente na *accountability* das entidades sem fins lucrativos. Visto que a finalidade da auditoria é assegurar ao usuário que a entidade siga as normas e que não haja distorções em suas demonstrações, a pesquisa irá testar se o EBIT das empresas auditadas é maior que o das empresas não auditadas. Outra preocupação está em conferir a diferença de aquisições de receitas entre as entidades. Entende-se que as entidades que possuem prestação de contas a um órgão regulatório ou a seus investidores, e uma transparência maior nas informações contábeis, adquirem um lucro (EBIT) maior que as demais.

A contribuição deste trabalho está em beneficiar as entidades do terceiro setor com o resultado da investigação proposta aqui. Isso para que elas possam tomar algumas providências e.g. começar a

auditar suas demonstrações contábeis. Almeja-se também contribuir para a sociedade como um todo, pois ela é a maior beneficiada com as atividades do terceiro setor.

Este artigo está estruturado a partir das seguintes seções: Referencial teórico (2) apresenta e discute pesquisas relacionadas ao tema; Metodologia (3), em que o estudo é realizado por meio de uma metodologia de pesquisa quantitativa e não-paramétrica e analisa-se o EBIT/Ativo; Resultado (5), em que os resultados desta pesquisa são analisados e discutidos; Conclusão (6) resume os principais achados do pesquisa; e Referências, em que as contribuições da literatura disponível estão listadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Conceitos sobre o setores econômicos

Atualmente, as organizações podem atuar em três setores diferentes: o primeiro setor, o segundo setor e o terceiro setor. O primeiro setor é composto pelas organizações governamentais, ou seja, organizações do governo que prestam serviços públicos; o segundo setor é composto pelas empresas privadas ou particulares, cujo objetivo é o de atender questões individuais e a obtenção de lucro; as organizações do terceiro setor são formadas por aquelas sem fins lucrativos, tais como associações, ONGs e fundações, elas são de iniciativa privada, mas tem por objetivo a prestação de serviços de caráter público (DALL'AGNOL et al., 2017).

2.2. Conceitos sobre o Terceiro Setor

O setor privado e o Estado não atendem com plenitude as ações voltadas às mudanças sociais, é nesse contexto que surgem as entidades do terceiro setor. Essas organizações foram criadas para atender certas áreas como: habitação, saúde, cultura, recreação, assistências sociais, meio ambiente, proteção aos animais, desenvolvimento e defesa dos direitos, religião, entre outros (CUNHA et al., 2010).

As entidades do terceiro setor têm uma função importante na conquista da dignidade humana, na construção e resgate da cidadania, na vivência da justiça a partir da ótica da vulnerabilidade do ser humano face às condições que excluem e desumanizam (MACIEL, 2005). Segundo Gimenes (2010), as atividades desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor utilizam recursos financeiros, materiais e humanos providos por empresas, pelo Estado e por particulares, devendo assim, prestar contas de suas atividades a tais doadores. Finalmente, por serem entidades sem fins lucrativos, os seus lucros não podem ser distribuídos entre seus diretores e associados, ou seja, a criação e as contribuições da organização devem ser todas voluntárias (OLIVEIRA, 2018).

No terceiro setor, os serviços prestados possuem caráter altruísta, sem a finalidade de obtenção do lucro e somente visa ao bem comum e ao bem-estar da sociedade ALVES E BONHO (2019).

2.3. Accountability no Terceiro Setor

A maior parte das entidades sem finalidade lucrativa dá grande importância à prestação de contas e à utilização da contabilidade na sua elaboração, pois assim conseguem firmar novos convênios e acordos, e conservar os já existentes CARNEIRO et al., (2011).

De acordo com Gimenes (2010), no que diz respeito a sua gestão e a sua prestação de contas, as entidades do Terceiro Setor devem averiguar a maior transparência possível, seja ela aos seus colaboradores, ao seu conselho fiscal, aos voluntários, aos órgãos públicos competentes ou aos seus usuários.

Uma das principais características das organizações sem fins lucrativos é a necessidade de transparecer suas ações internas e externas, e isso é realizado por meio da prestação de contas. Sendo assim, a divulgação, a adaptação e a análise das ferramentas para accountability promovem a legitimidade e a credibilidade da entidade perante à sociedade (CARNEIRO, OLIVEIRA e TORRES, 2011).

Segundo Tondolo et. al (2017), pode-se verificar que as ações de transparência e prestação de contas contribuem para a mobilização de recursos nas organizações do terceiro setor, visto que as entidades que apresentaram diferentes estratégias de transparência e prestação de contas contam com um alto nível de mobilização de recursos. Em contrapartida, as organizações que possuem poucas estratégias de transparência e prestação de contas atuam com um baixo nível de mobilização.

2.4. Auditoria Independente

A auditoria independente tem como objetivo principal aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte de seus usuários. O auditor alcança isso por meio de um relatório acerca dessas demonstrações contábeis auditadas, assegurando que elas foram elaboradas em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade e que levaram em consideração todos os aspectos relevantes. (LINS, 2017)

A implantação da auditoria externa proporciona inúmeras vantagens para a entidade, sendo elas:

- Melhor segurança nos números apresentados com relação a possíveis fraudes, distorções e erros não intencionais;
- Desestímulo a fraudes;
- Maior segurança para os investidores;
- Menor custo de capital;
- Melhores controles e operações mais seguras e eficientes. (LINS, 2017)

Com base na NBC TA 200 (R1), o objetivo geral do auditor é assegurar, razoavelmente, a ausência de distorções relevantes nas demonstrações contábeis, que podem ser causadas por erro ou fraude. Assim, o profissional de auditoria verifica se as demonstrações contábeis foram produzidas - levando em consideração todos os aspectos relevantes - em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

O critério da auditoria independente é divulgar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base nas normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas propõem o cumprimento de exigências éticas por parte dos auditores e de que a auditoria tenha o objetivo de obter segurança razoável quanto à ausência de distorções relevantes nas demonstrações contábeis (GRAZZIOLI et al., 2015).

Segundo Harris et al. (2018), as auditorias independentes de organizações sem fins lucrativos são importantes para garantir a responsabilização dos administradores e para aumentar a credibilidade dessas entidades perante ao público. Muitas partes interessadas exigem que as organizações sem fins lucrativos sejam submetidas a uma auditoria independente como condição de financiamento.

3. METODOLOGIA

O artigo se baseia em uma metodologia de pesquisa quantitativa e não-paramétrica. De acordo com Marconi e Lakatos (2003), a descrição quantitativa é antes de tudo, alcançada por meio da metodologia estatística. E, na Estatística, o termo estatística não paramétrica refere-se a estatísticas que não possuem dados ou população com estruturas ou parâmetros característicos.

O EBIT é um indicador que mostra o lucro operacional da empresa, ou seja, o verdadeiro lucro contábil. EBIT é a sigla de Earnings Before Interest and Taxes, traduzindo para o português seria Lucro Antes dos Juros e Imposto de Renda (LAJIR). Neste artigo, será calculado o EBIT sobre o Ativo Total de cada empresa, esse índice na contabilidade representa a capacidade de uma empresa gerar lucro com base nos seus ativos.

O cálculo do EBIT/ATIVO deve ter como base os números apresentados nas demonstrações contábeis de propósito geral, previstas no Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Após o cálculo do EBIT/ATIVO, será realizado o teste *t*. Devido ao tamanho da amostra ser pequena, esse teste é calculado conforme a fórmula:

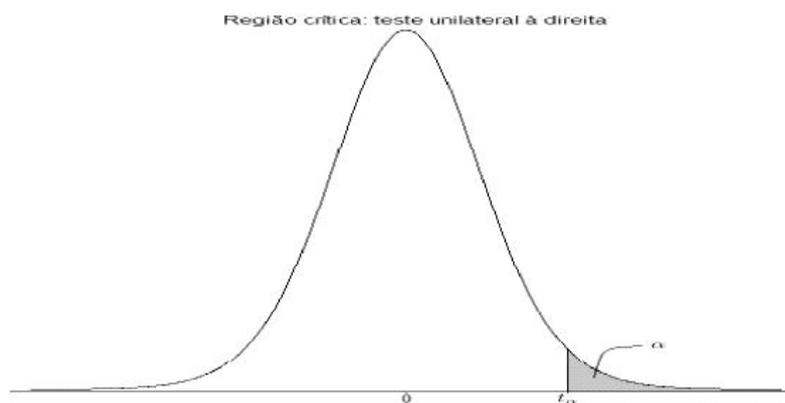
$$Estatística_{teste} = \frac{\bar{x}_1 - \bar{x}_2}{\sqrt{\frac{s_1^2}{n_1} + \frac{s_2^2}{n_2}}}$$

O valor resultante da estatística a partir das amostras será utilizado para saber se podemos ou não rejeitar a hipótese nula. Sendo assim, temos como características:

$$H_0: \mu = \mu_0$$

$$H_1: \mu > \mu_0$$

H0 refere-se à hipótese nula, uma hipótese que apresenta fatos estatísticos e sua falsidade é por meio do teste de hipótese. O gráfico que representa o teste *t* irá variar de acordo com a amostra, esse testada gráfico será representado nos resultados em forma de dados (figura 1). Adicionalmente, esse teste é unicaudal à direita porque $\mu > \mu_0$, e será usado um nível de significância de 5% e um grau de confiança de 95%.

Figura 1: Gráfico teste t unicaudal a direita

Disponível em: < <http://www.portaaction.com.br/inferencia/52-teste-para-media-teste-t>>. Acesso em: 08 de novembro de 2020.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. Definição das amostras

A base de dados foi fornecida pelos alunos do Laboratório de Pesquisa e Extensão do Terceiro Setor (LPETS) e contém informações de 343 entidades do terceiro setor, contudo como só foram utilizados os dados do ano de 2017, a amostragem reduziu de 343 para 161 entidades.

Foram utilizadas duas amostras para a realização desta pesquisa, o critério primordial remeteu-se à entidade possuir ou não uma auditoria externa. A seleção a partir desse critério resultou em uma amostra de 21 entidades com auditoria. Em seguida, selecionou-se um segundo grupo dentre as 140 entidades restantes. Inicialmente, as organizações seriam distintas de acordo com o valor do patrimônio líquido e seriam organizadas de forma decrescente a partir desse critério. Contudo, como o patrimônio influenciou o valor do teste, decidi separar uma quantidade de entidades com maior patrimônio e outra quantidade de entidades com menor patrimônio. Essa distinção visou obter certa neutralidade e impedir uma possível manipulação do resultado. Para que a amostra de entidades com maior ou menor patrimônio fosse quantitativamente igual, a amostragem final a ser alcançada deveria corresponder a um número par. Com esse objetivo em mente, reduzi a seleção das entidades com auditoria, de 21 entidades para 20. O critério para essa redução da amostragem configurou-se em identificar entidades com o Ativo zerado, o que correspondeu à retirada da *Fundação Mokiti Okada*.

4.1.1 Primeiro teste de hipótese

O teste de hipótese irá comparar o índice do lucro/prejuízo operacional sobre o ativo das entidades do terceiro setor que possuem auditoria independente com aquelas entidades que não a possuem. O primeiro teste de realizado utilizou duas amostras, ambas de tamanho 20 – por possuírem 20 entidades cada uma. Com isso, o quadro referente ao teste de médias formou-se da seguinte forma:

Tabela 1: Itens do teste de hipótese

AMOSTRA 1.1 (Entidades auditadas)			AMOSTRA 2.1 (Entidades não auditadas)		
ORDEM	ENTIDADE	ÍNDICE	ORDEM	ENTIDADE	ÍNDICE
1º	Fundação João Mangabeira	2,84917	1º	Fundação João Mangabeira	2,84917
2º	Fundação Republicana Brasileira	0,56938	2º	Instituto Bombeiros de Resposabilidade Social - IBRES	1,80026

3º	Fundação Milton Campos para Pesquisas e Estudos Políticos	0,39235	3º	Associação Brasileira de Assistência às Pessoas com Câncer	1,77056
4º	Confederação Nacional dos Bispos do Brasil - CNBB	0,21774	4º	Fundação Brasil Meu Amor	0,65836
5º	Fundação São José Operário	0,19278	5º	Fundação Mais Cerrado	0,6358496 97
6º	Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular	0,16773	6º	Fundação Republicana Brasileira	0,56938
7º	Fundação Casa do Cerrado	0,14336	7º	Associação Atlética Santa Maria - AASM	0,47865
8º	Fundação 21 de Abril	0,128011	8º	Fundação Maria da Conceição Sampaio Tourinho	0,46484
9º	Fundação de Empreendimentos Científicos e Tecnológicos	0,11740	9º	Fundação Milton Campos para Pesquisas e Estudos Políticos	0,39235
10º	Fundação Bradesco	0,10286	10º	Ação Social Recomeçar	0,35716
11º	Fundação Getúlio Vargas	0,06631	11º	Obras Sociais e Assistenciais do Centro Espírita Maria Madalena - OSACEMA	-0,37777
12º	Aldeias Infantis SOS Brasil	0,05470	12º	Fundação Calmerinda Lanzilloti	-0,43237
13º	Centro de Integração Empresa Escola - CIEE	0,04233	13º	Creche Pioneira da Vila Planalto	-0,48082
14º	Federação Nacional das APAES - FENAPAES	-0,00177	14º	Federação Única dos Petroleiros	-0,50775
15º	Fundação Suely Nakao de Cultura e Desenvolvimento Social	-0,00196	15º	Associação Maria de Nazaré	-0,52456
16º	Fundação Visconde de Cabo Frio	-0,03746	16º	Fundação Ulysses Guimarães	-0,52552

17°	Fundação Armando Alvares Penteadó	-0,09480	17°	Associação das Costureiras e Artesãs da Estrutural - Mãos que Criam	-0,86883
18°	Fundação Cultural do Exército Brasileiro	-0,10927	18°	Instituto Ladainha	-0,87725
19°	Fundação Banco do Brasil	-0,12433	19°	Instituto de Inclusão de Desenvolvimento e Promoção Social	-1,51111
20°	Fundação Escola Nacional de Seguros	-0,28732	20°	Instituto Berço da Cidadania	-29,18714

Fonte: elaboração própria (2020).

A aplicação da fórmula do teste t aos dados acima obteve o seguinte resultado:

Tabela 2: Resultado do teste de hipótese

	<u>Com auditoria</u>	<u>Sem auditoria</u>
Mean	0,219361257	-1,265827015
Variance	0,41774308	44,28436117
Observations	20	20
Hypothesized Mean Difference	0	
df	19	
t Stat	0,993419145	
P(T<=t) one-tail	0,166494881	
t Critical one-tail	1,729132812	
P(T<=t) two-tail	0,332989761	
t Critical two-tail	2,093024054	

Fonte: elaboração própria (2020).

O resultado desse primeiro teste mostra que a hipótese nula não pode ser rejeitada, isso porque o valor de t foi aproximadamente 0,99, enquanto o t crítico é de aproximadamente 1,73. Conseqüentemente, quando o H_0 não é rejeitado, a hipótese de que o EBIT/ATIVO das entidades auditadas é maior do que o EBIT/ATIVO das entidades não auditadas não é válida.

4.1.2 Segundo teste de hipótese

Ao analisar os valores do EBIT/ATIVO das empresas, foi perceptível que havia valores extremos que poderiam distorcer o resultado. A fim de averiguar o resultado do primeiro teste, um segundo teste de médias foi realizado, em que excluíram-se os maiores (1º Fundação João Mangabeira = 2,84917, 2º Instituto Bombeiros de Responsabilidade Social – IBRES = 1,80026 e 3º Associação Brasileira de Assistência às Pessoas com Câncer = 1,77056) e menores (18º Instituto Ladainha = -0,87725, 19º Instituto de Inclusão de Desenvolvimento e Promoção Social = -1,51111 e 20º Instituto Berço da Cidadania = -29,18714) índices da segunda amostra. O quadro abaixo ilustra o novo paradigma formado a partir dessas alterações:

Tabela 3: Itens do segundo teste de hipótese

AMOSTRA 1.2 (Entidades auditadas)			AMOSTRA 2.2 (Entidades não auditadas)		
ORDEM	ENTIDADE	ÍNDICE	ORDEM	ENTIDADE	ÍNDICE
1º	Fundação João Mangabeira	2,84917	1º	Fundação Brasil Meu Amor	0,65836
2º	Fundação Republicana Brasileira	0,56938	2º	Fundação Mais Cerrado	0,63584
3º	Fundação Milton Campos para Pesquisas e Estudos Políticos	0,39235	3º	Fundação Republicana Brasileira	0,56938
4º	Confederação Nacional dos Bispos do Brasil - CNBB	0,21774	4º	Associação Atlética Santa Maria - AASM	0,47865
5º	Fundação São José Operário	0,19278	5º	Fundação Maria da Conceição Sampaio Tourinho	0,46484
6º	Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular	0,16773	6º	Fundação Milton Campos para Pesquisas e Estudos Políticos	0,39235
7º	Fundação Casa do Cerrado	0,14336	7º	Ação Social Recomeçar	0,35716
8º	Fundação 21 de Abril	0,128011	8º	Centro de Projetos e Assistência Integral - CEPAI	0,34688

9°	Fundação de Empreendimentos Científicos e Tecnológicos	0,11740	9°	Rede Nacional de Aprendizagem, Promoção Social e Integração - RENAPSI	0,33229
10°	Fundação Bradesco	0,10286	10°	Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social	0,33153
11°	Fundação Getúlio Vargas	0,06631	11°	Ação Social Nossa Senhora do Perpétuo Socorro	-0,26664
12°	Aldeias Infantis SOS Brasil	0,05470	12°	Associação Maria da Conceição - ASMAC	-0,28046
13°	Centro de Integração Empresa Escola - CIEE	0,04233	13°	Fundação Escola Nacional de Seguros	-0,28731
14°	Federação Nacional das APAES - FENAPAES	-0,00177	14°	Obras Sociais e Assistenciais do Centro Espírita Maria Madalena - OSACEMA	-0,37777
15°	Fundação Suely Nakao de Cultura e Desenvolvimento Social	-0,00196	15°	Fundação Calmerinda Lanzilloti	-0,43237
16°	Fundação Visconde de Cabo Frio	-0,03746	16°	Creche Pioneira da Vila Planalto	-0,48082
17°	Fundação Armando Álvares Penteado	-0,09480	17°	Federação Única dos Petroleiros	-0,50775
18°	Fundação Cultural do Exército Brasileiro	-0,10927	18°	Associação Maria de Nazaré	-0,52456
19°	Fundação Banco do Brasil	-0,12433	19°	Fundação Ulysses Guimarães	-0,52552

20°	Fundação Escola Nacional de Seguros	-0,28732	20°	Associação das Costureiras e Artesãs da Estrutural - Mãos que Criam	-0,86883
-----	-------------------------------------	----------	-----	---	----------

Fonte: elaboração própria (2020)

Ao aplicar-se a mesma fórmula do caso anterior, obteve-se o seguinte resultado:

Tabela 4: Resultado do segundo teste de hipótese

	<i>Com auditoria</i>	<i>Sem auditoria</i>
Mean	0,219361257	0,000762847
Variance	0,41774308	0,241395182
Observations	20	20
Hypothesized Mean Difference	0	
df	35	
t Stat	1,204130995	
P(T<=t) one-tail	0,118309649	
t Critical one-tail	1,689572458	
P(T<=t) two-tail	0,236619298	
t Critical two-tail	2,030107928	

Fonte: elaboração própria (2020).

A análise do resultado desse segundo teste de hipótese relevou que o t é de aproximadamente 1,20, enquanto o t crítico é de aproximadamente 1,69. Sendo assim, mesmo após os ajustes realizados no segundo teste, a não rejeição do H_0 se mantém. Portanto, a hipótese de que o EBIT/ATIVO das entidades auditadas é maior do que o EBIT/ATIVO das entidades não auditadas é refutada outra vez.

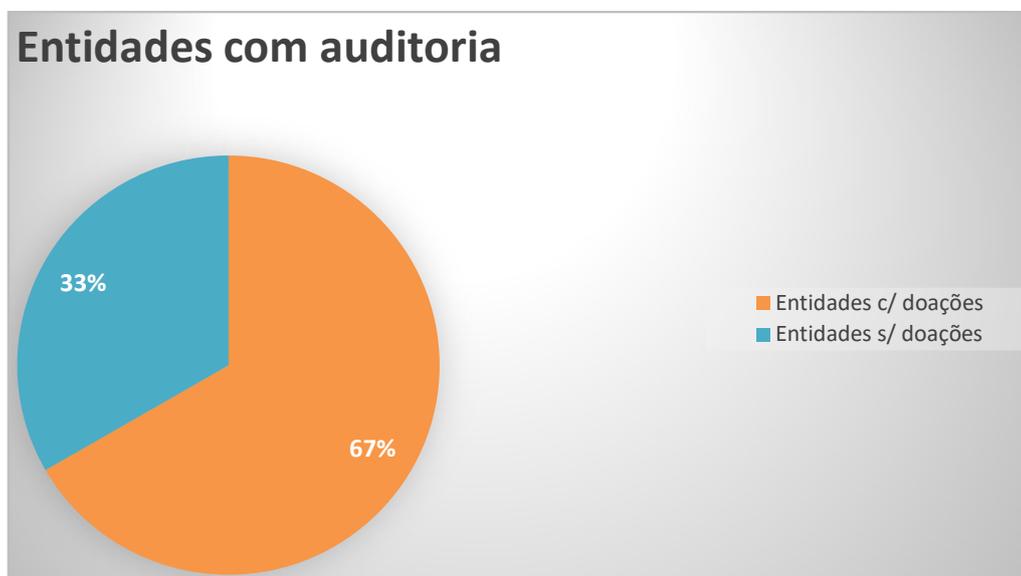
4.2. Doações e Contribuições

As entidades do Terceiro Setor desenvolvem atividades por meio da utilização de recursos advindos de doações e contribuições de particulares ou do Estado. E como foi já explicitado, essas organizações devem prestar contas e mostrar transparência a esses doadores. A accountability e a auditoria independente são usados para obter maior clareza nas demonstrações contábeis e nas atividades realizadas pelas empresas.

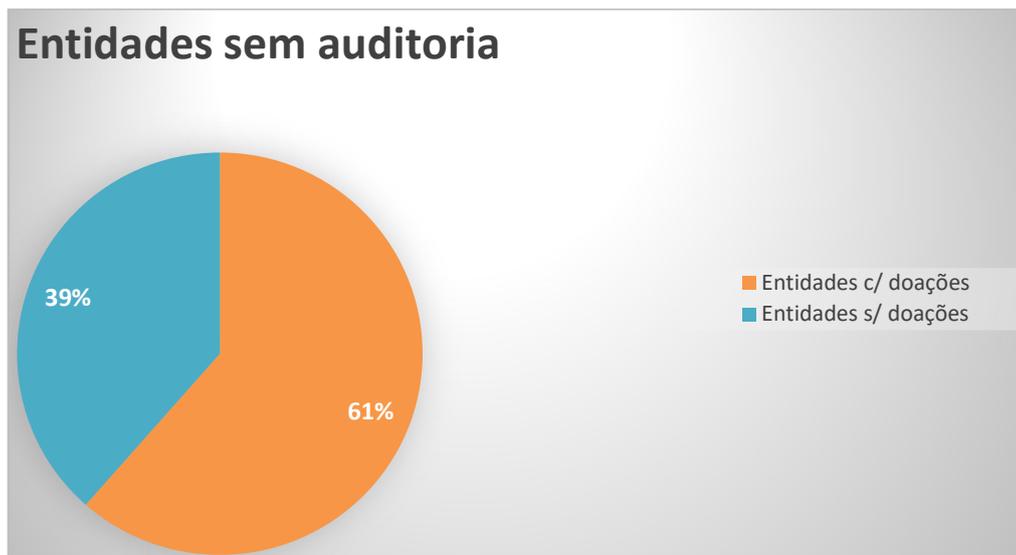
Utilizando a mesma base de dados, foram analisadas as 161 entidades do Terceiro Setor em relação às receitas advindas de doações ou contribuições, dividindo-se em grupos de entidades auditadas e entidades não auditadas. Em conjunto com os resultados alcançados no teste de média, no qual a auditoria não influenciou as entidades a obterem uma receita maior, essa segunda pesquisa tem como objetivo verificar qual dos dois grupos recebem mais receitas provenientes de doações e contribuições.

O primeiro grupo é composto pelas entidades com auditoria e das 21 entidades dessa amostra, 14 recebem receitas provenientes de doações e contribuições, ou seja, aproximadamente 67%. O segundo é composto pelas entidades sem auditoria, e das 161 entidades, 99 recebem receitas provenientes de doações e contribuições, ou seja, aproximadamente 61%. Essas informações são apresentadas nos gráficos a seguir:

Figura 2: Gráfico entidades com auditoria, porcentagem das receitas advindas de doações



Fonte: elaboração própria (2020).

Figura 3: Gráfico entidades sem auditoria, porcentagem das receitas advindas de doações

Fonte: elaboração própria (2020).

O objetivo dessa segunda pesquisa é analisar a origem da receita de todas as entidades, além de selecionar os tipos de receitas que a entidade recebe e não o lucro como um todo. Não é perceptível que as entidades com auditoria apresentem uma porcentagem maior da receita provinda de doações e contribuições, não podemos concluir que a mesma influencia nesta origem de receita.

5. CONCLUSÃO

A auditoria externa é focada em procedimentos e testes que visam aumentar o grau de confiança das demonstrações, o que, na maioria das vezes, influencia positivamente os usuários dessas demonstrações. Para averiguar isso, foi investigado se as entidades do terceiro setor que possuem a auditoria independente apresentam um EBIT/ATIVO maior que o daquelas que não possuem. Se essa relação fosse comprovada, as entidades que não o fazem, poderiam passar a fazer auditoria em suas demonstrações a fim de aumentar sua obtenção de lucros.

A pesquisa realizada neste trabalho concluiu que não há relação entre o lucro das entidades e a auditoria externa, considerando o fato de H₀ não ser rejeitado, a hipótese de que o EBIT/ATIVO das entidades auditadas é maior do que o EBIT/ATIVO das entidades não auditadas não é válida. Esse resultado pode ter sido influenciado pelo Decreto nº 3.100, DE 30 de junho de 1999, onde o mesmo traz em seu artigo 19º que “A Organização da Sociedade Civil de Interesse Público deverá realizar auditoria independente da aplicação dos recursos objeto do Termo de Parceria, de acordo com a alínea "c", inciso VII, do art. 4º da Lei no 9.790, de 1999, nos casos em que o montante de recursos for maior ou igual a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais)”, sendo que na base de dados apenas 27 entidades apresentaram montante de recursos maior ou igual a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais).

Além disso, foram analisadas em mais detalhes as receitas como um todo, na tentativa de levantar com maior precisão o lucro das entidades. A partir dessa análise, foi possível perceber que as entidades que possuem auditoria tem como principal fonte de receitas as doações e as contribuições, enquanto isso, as que não possuem tem a maior parte de suas receitas advinda de outras fontes: vendas, prestações de serviços e projetos.

Portanto, a auditoria externa não influencia nos lucros das entidades do terceiro setor, isso pode estar relacionado com o fato dessas entidades possuírem mais de uma fonte de recursos, e não somente recurso advindos de doadores. Sendo assim, uma sugestão de pesquisa seria analisar mais a fundo o impacto das auditorias externas nas receitas das organizações do terceiro setor. Obter essas informações beneficiaria as entidades, por buscar uma relação entre a auditoria independente e obtenção de receitas.

REFERÊNCIAS

ALVES, ALINE, BONHO, FABIANA T. **Contabilidade do terceiro setor**. Sagah, Porto alegre, 2019.

CARNEIRO, A. F.; OLIVEIRA, D. 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, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, jul/dez 2011. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrij/article/view/1206>. Acesso em: 10 de setembro de 2020.

CUNHA, P. R. da; KLANN, R. C.; RENGEL, S.; SCARPIN, J. E. **Procedimentos de auditoria aplicados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina em entidades do Terceiro Setor**. Revista de Contabilidade e Organizações, [S. l.], v. 4, n. 10, p. 65-85, 2010. DOI: 10.11606/rco.v4i10.34777. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34777>. Acesso em: 10 de setembro de 2020.

DALL'AGNOL, CAMILA FORTUNA et al. **Transparência e prestação de contas na mobilização de recursos no terceiro setor: um estudo de casos múltiplos realizado no sul do brasil**. Revista universo contábil, issn 1809-3337, furb, Blumenau, v. 13, n. 2, p. 187-203, abr./jun., 2017. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/5458>. Acesso em: 15 de setembro de 2020.

DIAS, LUCIANA P. **Instrução CVM N° 527**. Comissão De Valores Mobiliários, 2012.

DUARTE, A. L. F.; ZOUAIN, D. M. **Categorização de Accountability: um resgate histórico bibliográfico**. In: Congresso Brasileiro de Administração e Contabilidade, 8, 2017, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: AdCont, 2017. Disponível em: <http://adcont.net/index.php/adcont/AdCont2017/paper/view/2442> . Acesso em: 15 de setembro de 2020.

FACUNDES, GISELE. **Metodologias não-paramétricas para estudos com medidas repetidas**. Monografia (graduação) universidade federal do rio grande do sul – ufrgs, 2012.

FORTUNA DALL'AGNOL, CAMILA; PORTELLA TONDOLO, ROSANA DA ROSA; GONÇALVES TONDOLO, VILMAR ANTONIO; BESSA SARQUIS, ALÉSSIO. **Transparência e prestação de contas na mobilização de recursos no terceiro setor: um estudo de casos múltiplos realizado no sul do brasil**. Revista universo contábil, vol. 13, núm. 2, abril-junio, 2017, pp. 187-203, Universidade Regional De Blumenau Blumenau, Brasil. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/5458/0>. Acesso em: 15 de setembro de 2020.

GIMENES, ÉDER R. **Transparência na prestação de contas por organizações do Terceiro Setor**. Revista Urutágua, n. 20, p. 130-140, 18 out. 2009. Disponível em: <http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Urutagua/article/view/6493>. Acesso em: 16 de setembro de 2020.

GRAZZIOLI, AIRTON. **Manual de procedimentos para o terceiro setor**. Brasília: CFC : FBC : Profis, 2015.

HARRIS, ERICA E., TATE, STEFANIE L., ZIMMERMAN, ALEKSANDRA B. **Does hiring a local industry specialist auditor matter to nonprofit organizations?**. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 2018, Vol. 48. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/0899764018784752>. Acesso em: 16 de setembro de 2020.

MACIEL, WALERY LUCI DA SILVA. **Estratégias adotadas por organizações do Terceiro Setor numa perspectiva de Accountability sob a abordagem de orientação: O caso AEBAS**. Dissertação (Mestrado) Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC – Escola superior de administração e gerência – ESAG, 2005.

OLIVEIRA, WILLIAN E. S., COELHO, CLAUDIO U. F. **Transparência das informações e seu impacto no valor econômico: um estudo em organizações do terceiro setor**. Pensar contábil, rio de janeiro, v. 19, n. 69, p. 44-51, set/dez. 2017.

PRADO, MARCIO. **História do Terceiro Setor e seu papel no Brasil**. Disponível em: <https://nossacausa.com/historia-do-terceiro-setor-e-seu-papel-no-brasil/>. Acesso em: 10 de setembro de 2020.

APÊNDICE A – Cálculo do Índice (EBIT/ATIVO)

NOME DA ENTIDADE	ANO	ÍNDICE	ATIVO TOTAL	EBIT
Instituto Bombeiros de Responsabilidade Social - IBRES	2017	1,80026	766	1.379
Associação Brasileira de Assistência às Pessoas com Câncer	2017	1,77056	529.518	937.545
Fundação Brasil Meu Amor	2017	0,65836	180.000	118.505
Fundação MAIS Cerrado	2017	0,63584	50.059	31.830
Fundação Republicana Brasileira	2017	0,56938	6.758.885	3.848.432
Associação Atlética Santa Maria - AASM	2017	0,47865	13.214	6.325
Fundação Maria da Conceição Sampaio Tourinho	2017	0,46484	1.382.815	642.797
Fundação Milton Campos para Pesquisas e Estudos Políticos	2017	0,39235	6.660.012	2.613.119
Ação Social Recomeçar	2017	0,35716	184.117	65.760
Centro de Projetos e Assistência Integral	2017	0,34688	265.126	91.968
Rede Nacional de Aprendizagem, Promoção Social e Integração - RENAPSI	2017	0,33229	69.813.556	23.198.461
Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social	2017	0,33153	203.398	67.434
Ação Social Nossa Senhora do Perpétuo Socorro	2017	-0,26664	288.777	-77.001
Associação MaRia da Conceição - ASMAC	2017	-0,28046	42.807	-12.006
Fundação Escola Nacional de Seguros	2017	-0,28731	84.258	-24.209
Obras Sociais e Assistenciais do Centro Espírita Maria Madalena - OSACEMA	2017	-0,37777	34.118	-12.889
Fundação Calmerinda Lanzilloti	2017	-0,43237	84.894	-36.706
Creche Pioneira da Vila Planalto	2017	-0,48082	111.263	-53.498
Fundação União Planetária	2017	-0,50775	161.760	-82.135
Associação Maria de Nazaré	2017	-0,52456	430.324	- 225.731
Fundação Ulysses Guimarães	2017	-0,52552	9.767.097	-5.132.810

Associação das Costureiras e Artesãs da Estrutural - Mãos que Criam	2017	-0,86883	55.846	-48.521
Instituto Ladainha	2017	-0,87725	136.791	-120.000
Instituto de Inclusão de Desenvolvimento e Promoção Social	2017	-1,51111	190.725	-288.207
Instituto Berço da Cidadania	2017	-29,18714	3.158	-92.173
Fundação João Mangabeira	2017	2,84917	5.447.053	15.519.615
Confederação Nacional dos Bispos do Brasil - CNBB	2017	0,21774	73.631.358	16.032.601
Fundação São José Operário	2017	0,19278	1.179.861	227.461
Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular	2017	0,16773	2.121.531	355.845
Fundação Casa do Cerrado	2017	0,14336	124.448	17.841
Fundação 21 de Abril	2017	0,12801	58.909	7.541
Fundação de Empreendimentos Científicos e Tecnológicos - FINATEC	2017	0,11740	159.806.683	18.762.125
Fundação Bradesco	2017	0,10286	49.002.867.497	5.040.787.349
Fundação Getúlio Vargas	2017	0,06631	116.872.082	7.750.047
Aldeias Infantis SOS Brasil	2017	0,05470	27.351.030	1.496.131
Centro de Integração Empresa Escola - CIEE	2017	0,04233	383.505.000	16.234.000
Federação Nacional das APAES - FENAPAES	2017	-0,00177	77.791.737	- 138.337
Fundação Suely Nakao de Cultura e Desenvolvimento Social	2017	-0,00196	1.972.440	- 3.874
Fundação Visconde de Cabo Frio	2017	-0,03746	36.259.911	- 1.358.448
Fundação Armando Alvares Penteado	2017	-0,09480	170.776.000	- 16.191.000
Fundação Cultural do Exército Brasileiro	2017	-0,10927	6.229.379	- 680.693
Fundação Banco do Brasil	2017	-0,12433	329.099.000	- 40.920.000
