

**AUDITORIA EXTERNA EM ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR:  
UM ESTUDO DA PERCEPÇÃO DE CONTADORES E NÃO CONTADORES**

**INDEPENDENT AUDIT IN THE THIRD SECTOR ORGANIZATIONS:  
A STUDY OF THE PERCEPTION OF ACCOUNTANTS AND NON-ACCOUNTANTS**

**Selma Austricliano de Souza**

Especialista em Gestão Contábil e Tributária pela UFBA  
Servidora Técnica-Administrativa da UFBA  
Endereço: Pç. 13 de maio, 06 – Piedade  
CEP: 40.070-010 – Salvador/BA – Brasil  
E-mail: saustri@yahoo.com.br

**César Valentim de Oliveira Carvalho Júnior**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP  
Professor Assistente da UFBA  
Endereço: Pç. 13 de maio, 06 – Piedade  
CEP: 40.070-010 – Salvador/BA – Brasil  
E-mail: cesarvalentim@usp.br

**Kátia Silene Lopes de Souza Albuquerque**

Mestra em Contabilidade pela UFBA  
Professora Assistente da UNEB  
Endereço: Rodovia BA 512, Km 1,5 – Santo Antônio  
CEP: 42.800-000 – Camaçari/BA – Brasil  
E-mail: katiafcc@gmail.com

**RESUMO**

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. A auditoria independente é uma técnica exercida por profissionais independentes da organização que verifica se as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as normas e princípios contábeis vigentes. Trata-se de uma ferramenta que subsidia as técnicas de gestão, a elaboração de projetos, o planejamento estratégico e a captação de recursos, um instrumento de governança corporativa. Nas organizações do Terceiro Setor, um espaço público de atuação das instituições da sociedade civil organizada que tem como escopo o bem público, percebe-se a necessidade de melhorar a confiabilidade e transparência nas demonstrações contábeis, visto que obtém recursos da iniciativa privada, do governo e de pessoas físicas para financiar suas atividades. Ao buscando resposta para o questionamento desta pesquisa, os seguintes procedimentos metodológicos foram adotados: a 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. Na análise de dados, a escala “Grau de confiabilidade na auditoria independente” foi validada de acordo com a sua dimensionalidade, confiabilidade e convergência. Ao analisar as estatísticas descritivas, observou-se alto grau de confiabilidade na auditoria independente por parte dos dois grupos estudados. Em seguida, a análise de

covariância univariada (ANCOVA) confirmou não existir diferença significativa quanto às percepções analisadas, corroborando assim a análise inicial das estatísticas descritivas. Conclui-se 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 contadores e não contadores. Esses achados apontam para a necessidade de novas investigações, em outras regiões do país, a partir da escala construída e validada.

**Palavras-chave:** Auditoria Externa. Confiabilidade. Terceiro Setor.

## **ABSTRACT**

This study aimed to identify the perception of accountants and non-accountants regarding the possible contributions the Independent Audit prints on reliability and transparency of financial statements of Third Sector Organizations, and see if there is a significant difference between the perceptions of these two groups. The independent audit is a technique performed by professional independent organization that verifies whether the financial statements were prepared in accordance with prevailing accounting standards and principles. It is a tool that subsidizes management techniques, project design, strategic planning and fundraising, an instrument of corporate governance. In the Third Sector organizations, a public performance of the institutions of civil society that is scoped to the public good, one realizes the need to improve the reliability and transparency in the financial statements, since obtains resources from the private sector, government and individuals to finance their activities. In seeking to answer the question of this research, the following methodological procedures have been adopted: a review of the literature relevant to the topic, the application of a questionnaire to a sample accessibility to graduate students in the areas of accounting and finance, accountants and no counters in the city of Salvador, Bahia. In data analysis, the scale "Degree of reliability independent audit" was validated according to their dimensionality, reliability and convergence. By analyzing the descriptive statistics, there was a high degree of reliability in the independent audit for the two groups. Then the univariate analysis of covariance (ANCOVA) confirmed no significant difference regarding the perceptions analyzed, thus confirming the initial analysis of the descriptive statistics. We conclude that accountants and non-accountants assign a high degree of credibility to external audit to improve the reliability and transparency of financial statements of nonprofit organizations, also checking that there is no significant difference between the perceptions of accountants and non-accountants. These findings point to the need for further investigations in other regions of the country, from the scale built and validated.

**Keywords:** Independent Audit. Reliability. Third Sector.

## **1. INTRODUÇÃO**

As Organizações do Terceiro Setor desenvolvem atividades voltadas para o bem-estar da coletividade, sendo que a ausência de lucro é uma das suas principais características. Entretanto, para a sua sobrevivência, tais organizações necessitam captar recursos junto a instituições doadoras, que se tornam cada vez mais exigentes quanto aos critérios adotados para selecionar o destino das suas doações. Informações sobre a eficiência, a eficácia e a efetividade na aplicação dos recursos são analisadas por tais instituições financiadoras, sendo a Contabilidade uma rica fonte informativa para esse fim.

No entanto, é relevante que as organizações do terceiro setor apresentem informações contábeis de qualidade, o que poderá refletir numa maior credibilidade, por parte dos doadores, em relação à utilização dos recursos por eles fornecidos, sobretudo se houverem convênios com repasses de verbas públicas, quando os tribunais de contas passam a auditar essas organizações.

É consenso entre os autores que a auditoria independente ajuda a aumentar o grau de confiabilidade dos usuários em relação às demonstrações contábeis. Assim, Cardozo (1989) assevera que a figura do auditor confere um maior grau de confiabilidade aos dados econômicos da organização. Power (2003) complementa, afirmando que as demonstrações contábeis auditadas são mais confiáveis que aquelas não auditadas.

Evidência da confiança dos usuários na auditoria pode ser percebida a partir do estudo realizado nos Estados Unidos por Blackwell et al. (1998) apud Kim, Sing, e Tsui (2006) que revelam que a auditoria por si conduz a uma menor taxa de juros dos empréstimos.

Albuquerque (2009) destaca que as demonstrações contábeis são formas tradicionais de evidenciação econômico-financeira, que servem de base para o processo decisório de diversos usuários, tais como analistas de mercado, investidores, financiadores, entre outros interessados na situação da empresa. Essa mesma autora acrescenta que quando essas demonstrações vêm acompanhadas pelo parecer do auditor independente, acredita-se que são dotadas de maior credibilidade por parte dos seus diversos grupos de usuários. Corroborando com essa afirmativa, Power (2003) assevera que o sistema de Auditoria exporta e importa legitimidade, uma vez que a prática da Auditoria está longe de ser uma série de técnicas que requerem melhoras ocasionais, mas é, antes, uma série de esperanças e aspirações inscritas em suas rotinas.

Essa legitimidade que desfruta a Auditoria possivelmente é reforçada pelas normas profissionais de auditor independente, que exige que o Auditor Externo seja independente e competente, refletindo, conseqüentemente, na confiabilidade e transparência das Demonstrações Contábeis.

Percebe-se que as demonstrações contábeis representam uma rica fonte de informações para os seus usuários, e quando acompanhadas do parecer do auditor independente, o grau de confiança nas mesmas é potencializado. Assim, é razoável acreditar que as organizações do terceiro setor, quando apresentam as suas demonstrações contábeis examinadas por um auditor independente poderá ganhar a confiança das instituições doadoras quanto à aplicação dos recursos a ela disponibilizados.

Diante desse contexto, bem como da suposição de que usuários diversos tenham diferentes expectativas em relação à Auditoria, surge então o questionamento que norteia este estudo: **A Auditoria Independente contribui para a confiabilidade e a transparência das Demonstrações Contábeis nas Organizações do Terceiro Setor?**

Assim, o objetivo desta pesquisa é identificar a percepção de contadores e não contadores a respeito das possíveis contribuições que a Auditoria Externa 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 de usuários.

A escolha deste tema se justifica pela crescente implantação de Organizações do Terceiro Setor e pela necessidade de se investigar como a Auditoria Independente pode contribuir para lhes imprimir confiabilidade e transparência, uma vez que essas organizações se constituem em um setor relativamente novo na ordem sociopolítica brasileira.

As entidades do Terceiro Setor atuam em vários ramos de atividades – trabalham com projetos sociais e de promoção da cidadania, defendem o meio ambiente, os direitos das

minorias e fazem campanhas contra a discriminação. Desta maneira, é socialmente importante estudar as suas características, evolução histórica, finalidades e normas que regem o seu funcionamento.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1. AUDITORIA**

A auditoria consiste no exame minucioso de sistemas, documentos, livros, registros e demonstrações contábeis de uma empresa, buscando verificar e emitir uma opinião sobre a veracidade das informações neles contidos. Ao abordar o conceito de auditoria, Motta (2002, p.14) afirma que a auditoria é um 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.

Auditoria pode ocorrer em dois níveis: interno e externo. A auditoria interna é o exame dos controles internos de uma organização e a avaliação de eficiência e da eficácia de uma gestão com a finalidade de promover a melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos (PEREZ JUNIOR et al, 2007). Já a auditoria externa consiste no exame das demonstrações contábeis buscando verificar a sua adequação aos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Conforme afirma Franco e Marra (2001), o trabalho de auditoria abrange a obtenção de informações por meio da análise de diversos documentos referentes ao controle do patrimônio visando avaliar a exatidão dos registros segundo as normas da auditoria.

Pode-se afirmar que a auditoria resulta da evolução do sistema capitalista e consiste no exame das demonstrações contábeis, mediante a aplicação de procedimentos, a fim de emitir uma opinião sobre a adequação das mesmas às normas de auditoria e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (ARAÚJO, 1998; ALMEIDA, 2009).

De acordo com Attie (2009) a auditoria surgiu da necessidade de se confirmar a realidade econômico-financeira retratada no patrimônio de grandes empresas que possibilitavam a existência e participação de ações na composição de seus capitais. É importante destacar que o trabalho de auditoria externa deve ser executado por um profissional competente e independente.

É condição primordial do trabalho de auditoria, para a obtenção dos elementos de prova e exercício de seu julgamento. O condicionamento de seus atos para o exercício de sua função constitui-se de elementos restritivos e, portanto, impeditivos de executar o que de fato é necessário. Dado isto, pode não reunir as melhores e mais eficientes provas cabais que, a seu juízo, seriam vitais para a emissão de suas opiniões (ATTIE, 2009).

De acordo com Oliveira (2004), a auditoria independente se faz necessária para os usuários das demonstrações contábeis, contribuindo para que as informações prestadas sejam transparentes, possuam credibilidades e maior segurança. Corroborando com essa afirmação, Forigoni et al. (2008) assevera que a independência do auditor independente contribui para a credibilidade e confiança da profissão de auditor externo, da empresa auditada.

Segundo Soares (2008), a auditoria independente funciona não apenas como um instrumento que avalia as demonstrações contábeis, mas como uma ferramenta que subsidia as técnicas de gestão, a elaboração de projetos, o planejamento estratégico e a captação de recursos.

Estudos anteriores demonstraram a associação entre a Auditoria Independente e a Teoria da Agência, que apesar daquela ser um custo de agência, contribui para minimizar a assimetria informacional entre agente e principal. Segundo Crawell, Francis e Taylor (1995),

quando auditadas, as demonstrações financeiras contribuem para a redução da assimetria de informação que pode existir entre o agente e o principal, neste trabalho o primeiro representado pelas Organizações do Terceiro Setor.

No mercado financeiro, as informações que chegam para os investidores e administradores não são simétricas, isto é, não estão no mesmo nível, o que torna necessária a auditoria para atestar a qualidade destas informações referentes às demonstrações contábeis de uma empresa. A redução desta assimetria é importante para um adequado funcionamento dos mercados financeiros (ALBUQUERQUE; DIAS FILHO; SILVA, 2010).

Assim, a auditoria coloca-se entre o *Agente* e o *Principal* visando à redução do conflito de agência que possa existir entre eles. A teoria da agência defende a idéia de que assimetria da informação entre as organizações e seus *stackholders* é reduzida quando as demonstrações financeiras são confiáveis, havendo também maior confiança por parte do investidor e elevação no preço das ações (JENSEN; MECKLING, 1976 *apud* ALBUQUERQUE; DIAS FILHO; SILVA, 2010).

A Auditoria é relacionada também como um instrumento de governança corporativa. Dessa forma, o IBGC (2006) aponta a governança corporativa como o sistema que dirige e monitora as sociedades, abrangendo as relações entre acionistas/cotistas, diretoria, conselho de administração, auditoria independente e conselho fiscal. As boas práticas de governança corporativa visam ao aumento do valor da sociedade, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua perenidade

A expressão governança corporativa “é a expressão utilizada, de forma ampla, para denominar os assuntos relativos ao poder de controle e direção de uma empresa, ou mesmo da capacidade governativa no contexto internacional ou de uma nação” (BERGAMINI JÚNIOR, 2005).

Como a governança corporativa surgiu da separação entre a propriedade e a gestão das empresas, o seu enfoque volta-se para uma estrutura governamental que amplie ao máximo a relação entre “o retorno dos acionistas e os benefícios auferidos pelos executivos” (PACHECO; OLIVEIRA, LA GAMBA, 2005, p. 9).

## 2.2. ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

A expressão Terceiro Setor designa, segundo Fernandes (2002), as iniciativas oriundas da sociedade em prol do bem público. Essa terminologia é empregada ao lado de outras, a exemplo de organização não-governamental, sociedade civil sem fins lucrativos, dentre outros. França Filho (2002) destaca o caráter filantrópico que predomina nessas organizações abarcadas pelo termo Terceiro Setor.

Segundo Falconer (2002), pelo menos uma dúzia de termos diferentes com significados comparáveis são associados ao objeto de estudo deste campo, sendo os mais utilizados organizações sem fins lucrativos, não governamental, da sociedade civil ou do terceiro setor.

O Terceiro Setor se assemelha tanto com o Primeiro Setor, representado pelo Estado, como com o Segundo Setor, que é constituído pela iniciativa Privada. (FERNANDES, 2002). Isso significa que o Terceiro Setor visa o espaço público como cenário de atuação, todavia, não pode ser confundido com o Estado, pois se origina da própria sociedade. Por outro lado, não pode ser confundido com a iniciativa privada, pois tem como escopo o bem público.

Abrangendo as organizações não governamentais (ONGs), as cooperativas, as associações, as fundações, os institutos, as instituições filantrópicas, as entidades de assistência social, e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), as

organizações do Terceiro Setor são entidades de interesse social, em que não existe lucro e que visam a fins públicos e sociais (BRASIL, 2009).

Dessa forma, o Terceiro Setor compreende ações públicas oriundas do Estado e que a sociedade civil adotou. Caracteriza-se pela adoção de iniciativas privadas com finalidades públicas, objetivando o combate de problemas mundiais, a exemplo de violência, pobreza, racismo, poluição, entre outros (LEITE, 2005).

Diversos motivos possibilitaram a grande expansão mundial do terceiro setor, dentre os quais podem ser apontadas a baixa representatividade e a limitação de tarefas sociais dos órgãos governamentais, características necessárias para a execução de várias tarefas e presentes nas atividades das ONGs.

As entidades, independentemente, do setor a que pertencem, com ou sem fins lucrativos, precisam de informações que apóiem à sua gestão. As demonstrações contábeis fornecidas pela contabilidade são os instrumentos de que elas se servem para tomar as decisões referentes à administração dos seus recursos, a fim de atingir os objetivos a que se propõem. Esta é a semelhança mais significativa entre as entidades do terceiro setor e a do setor privado: “a necessidade de informações contábeis e auditoria para auxiliar na tomada de decisões” (ARAÚJO, 2008, p.05).

Esta afirmativa deve-se ao fato de que para liberar recursos, as entidades vinculadas e financiadoras, passaram a ser mais exigentes nos critérios, a exemplo da contrapartida financeira da entidade, da obrigatoriedade de maior rigidez nos registros contábeis, assim como da redução do período de financiamento, dentre outras exigências.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção estão descritos os procedimentos científicos utilizados neste estudo, como: (a) classificação da pesquisa; (b) instrumento de pesquisa e caracterização da amostra e técnicas estatísticas utilizadas.

Este estudo pode ser classificado segundo a taxionomia utilizada por vergara: quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins, a pesquisa é descritiva e aplicada. **Descritiva**, pois compreende a obtenção e exposição de dados representativos de determinado fenômeno. Neste caso, descrevem-se as percepções dos contadores e não contadores. Quanto aos fins, a pesquisa é **aplicada**, porque possui finalidade prática. Com relação aos meios de investigação, a presente pesquisa é bibliográfica e empírica. **Bibliográfica** uma vez que compreende uma revisão da literatura acerca do tema, construída a partir do estudo de material publicado em livros, artigos, sítios da internet, etc. Ainda quanto aos meios, a pesquisa é **Empírica** já que foi aplicado um questionário à amostra selecionada.

#### 3.1. INSTRUMENTO DE PESQUISA E CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

A coleta dos dados do presente estudo foi efetuada a partir da aplicação de um instrumento de pesquisa, dividido em duas seções. Na primeira seção estão dispostas sete afirmações, que buscaram averiguar a percepção dos contadores e não contadores acerca da contribuição da auditoria para a confiabilidade das demonstrações contábeis das organizações do terceiro setor, conforme apresentado no Quadro 1.

Enquanto a seção 2 coletou informações pessoais do respondente, a partir de perguntas classificatórias abertas e fechadas.

A1	Ao serem auditadas, por auditores externos, as demonstrações contábeis de organizações do terceiro setor estariam isentas de erros materiais.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
A2	A auditoria externa melhora a qualidade da informação contábil divulgada por uma organização do terceiro Setor.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
A3	A auditoria externa imprime confiabilidade às demonstrações contábeis de organização do terceiro setor	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
A4	Ao apresentarem demonstrações contábeis devidamente auditadas, as organizações do terceiro Setor aumentariam a sua arrecadação, através de doações voluntárias e repasses governamentais.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
A5	As organizações do terceiro setor só são transparentes quando as suas demonstrações contábeis são auditadas por auditores externos.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
A6	As fraudes seriam reduzidas ao máximo, com a exigência de auditoria externa para as demonstrações contábeis de organizações do terceiro setor.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
A7	A auditoria externa é fundamental para a garantia da confiabilidade e transparência das organizações do terceiro setor.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente

Quadro 1: Percepção acerca da contribuição da auditoria para a confiabilidade das demonstrações contábeis das organizações do terceiro setor

Fonte: Elaboração Própria, 2012.

Os respondentes utilizaram uma escala likert de um a sete pontos para emitir a sua opinião acerca da contribuição da Auditoria Independente para a confiabilidade e a transparência das Demonstrações Contábeis nas Organizações do Terceiro Setor.

A análise a ser feita em relação a esse bloco de perguntas é que quanto mais próximas as respostas estiverem do número sete, mais a confiabilidade e a transparência das demonstrações contábeis estão relacionadas à Auditoria Independente.

A amostra, coletada na cidade de Salvador, Bahia, foi obtida por acessibilidade, dentre estudantes de pós-graduação das áreas contábil e financeira, sendo composta por 158 respondentes, onde 57 são contadores e 71 são não contadores.

Conforme sugerem Eliott e outros (2007), o uso de estudantes de MBA é uma boa *proxy* para investidores não profissionais. Portanto, é uma escolha que parece válida sob o ponto de vista metodológico.

A caracterização da amostra pode ser visualizada na Tabela 1.

Tabela 1: Caracterização da amostra

<b>Graduação (Formação)</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
Contábeis	57	44,53%
Outras	71	55,47%
<b>Total</b>	<b>128</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaboração própria, 2012

### 3.2. TÉCNICAS ESTATÍSTICAS UTILIZADAS

Buscando responder ao questionamento do presente estudo foram utilizadas algumas ferramentas estatísticas. Para a identificação dos construtos a serem utilizados na pesquisa foi feita uma análise fatorial, cujo método de extração foi a análise dos componentes principais.

Identificados os constructos, estes foram testados quanto a sua dimensionalidade, por meio de aplicação da análise fatorial; e quanto a sua confiabilidade, a partir da aplicação do Alfa de Cronbach. Logo em seguidas, as escalas validadas foram submetidas aos testes estatísticas a seguir: (a) estatística descritiva; e (b) a análise univariada de co-variância (ANCOVA).

## 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 VALIDAÇÃO DA ESCALA

Na identificação das dimensões do bloco das sete afirmações propostas inicialmente, na primeira seção do instrumento de pesquisa, verificou-se, por meio da análise fatorial, a existência de duas dimensões, conforme apresentado na Tabela 2.

Tabela 2: Análise de componentes principais

<b>Componente</b>	<b>Autovalor Inicial</b>			<b>Somas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos</b>		
	<b>Total</b>	<b>% da Variância</b>	<b>% Acumulado</b>	<b>Total</b>	<b>% da Variância</b>	<b>% Acumulado</b>
1	2,957	42,243	42,243	2,957	42,243	42,243
2	1,317	18,807	61,051	1,317	18,807	61,051
3	,799	11,410	72,461			
4	,661	9,445	81,906			
5	,568	8,115	90,021			
6	,400	5,720	95,741			
7	,298	4,259	100,000			

Método de Extração a: Análise dos componentes principais

Fonte: Elaboração própria, 2012.



Essas duas dimensões formam dois agrupamentos ou constructos, destacados na Tabela 3.

Tabela 3: A análise dos coeficientes de correlação

	Componente	
	1	2
A1	,030	<b>,745</b>
A2	,402	<b>,666</b>
A3	<b>,705</b>	,165
A4	<b>,814</b>	,075
A5	<b>,803</b>	-,283
A6	<b>,811</b>	,025
A7	<b>,576</b>	-,453

Fonte: Elaboração própria, 2012.

No primeiro constructo, foram agrupadas as afirmações A1 (Ao serem auditadas, por auditores externos, as demonstrações contábeis de organizações do terceiro setor estariam isentas de erros materiais); e A2 (A auditoria externa melhora a qualidade da informação contábil divulgada por uma organização do terceiro Setor.)

Já no segundo constructo foram agrupadas as afirmações A3 (A auditoria externa imprime confiabilidade às demonstrações contábeis de organização do terceiro setor); A4 (Ao apresentarem demonstrações contábeis devidamente auditadas, as organizações do terceiro Setor aumentariam a sua arrecadação, através de doações voluntárias e repasses governamentais); A5 (As organizações do terceiro setor só são transparentes quando as suas demonstrações contábeis são auditadas por auditores externos); A6 (As fraudes seriam reduzidas ao máximo, com a exigência de auditoria externa para as demonstrações contábeis de organizações do terceiro setor), e A7 (A auditoria externa é fundamental para a garantia da confiabilidade e transparência das organizações do terceiro setor).

Ao primeiro constructo, composto pelo agrupamento das questões A1 e A2 foram aplicados os testes de dimensionalidade e confiabilidade. O primeiro teste apresentou uma escala unidimensional, portanto válida, porém o baixo índice do Alfa de Cronbach (0,387), conforme apresentado na Tabela 4, não atestou a confiabilidade da escala, uma vez que de acordo com Hair e outros (2006), o nível de confiabilidade mínimo deve ser 0,6.

Tabela 4: Resultados das estatísticas de confiabilidade

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,387	2

Fonte: Elaboração própria, 2012.

Já o constructo 2, composto pelas questões A3, A4, A5, A6, A7, a partir de agora denominado “Grau de confiabilidade na auditoria independente” foi validado para uso neste estudo, pois a análise fatorial atestou a unidimensionalidade da escala e o Alfa de Cronbach foi maior que 0,6, conforme evidenciado nas tabelas 5 e 6 a seguir.

Tabela 5: Análise de componentes principais

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	2,847	56,938	56,938	2,847	56,938	56,938
2	,868	17,360	74,298			
3	,572	11,444	85,742			
4	,409	8,173	93,915			
5	,304	6,085	100,000			

Método de Extração: Análise dos componentes principais

Fonte: Elaboração própria, 2012.

Tabela 6: Resultados das estatísticas de confiabilidade:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,790	5

Fonte: Elaboração própria, 2012.

#### 4.2. ANÁLISE DESCRITIVA

O resultado da análise descritiva da escala “Grau de confiabilidade na auditoria independente”, apresentado na Tabela 7 evidencia um alto grau de confiança tanto por parte dos contadores (6,0807) como por parte dos não contadores (5,8789). Apesar dos contadores atribuírem um grau de confiabilidade na auditoria independente um pouco maior que os não contadores, a diferença é muito pequena (0,2018). Além disso, essa análise apresenta um desvio padrão baixo.

Tabela 7: Estatística descritiva

CURSO	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
Contadores Escala A3_A7	57	2,40	7,00	6,0807	1,12050
Não contadores Escala A3_A7	71	3,60	7,00	5,8789	1,16446

Fonte: Elaboração própria, 2012.

Portanto, a análise descritiva dos dados sugere que não existe diferença de médias entre contadores e não contadores quanto o grau de confiabilidade em relação à auditoria independente.

#### 4.3. TESTE DE HIPÓTESES

Buscando verificar a veracidade da análise descritiva, foi realizado um teste de hipóteses por meio da análise univariada de co-variância, onde as variáveis: Idade (B2); experiência profissional na área de formação (B4); atuação profissional no terceiro setor (B5); e atuação profissional como auditor independente (B6) foram utilizadas como covariantes e a variável independente foi a B3 (formação), conforme dados apresentados na Tabela 8.

Tabela 8: Testes entre os sujeitos: Variáveis dependentes: EscalaA3\_A7

Fonte	Soma dos quadrados do tipo III	GL	Quadrado Médio	F	Sig.
Modelo corrigido	37,453(a)	5	7,491	7,081	,000
Intercepto	80,048	1	80,048	75,668	,000
B2	7,568	1	7,568	7,154	,009
B4	,017	1	,017	,017	,898
B5	12,135	1	12,135	11,471	,001
B6	2,823	1	2,823	2,669	,105
<b>FORMAÇÃO</b>	<b>,073</b>	<b>1</b>	<b>,073</b>	<b>,069</b>	<b>,793</b>
Erro	129,062	122	1,058		
Total	4726,640	128			
Total corrigido	166,515	127			

a R Squared = ,225 (Adjusted R Squared = ,193)

Fonte: Elaboração própria, 2012.

Foi utilizada a escala “Grau de confiabilidade na auditoria independente”, devidamente validada. Em seguida, a variável *dummy* FORMAÇÃO foi utilizada como variável independente para análise de covariância. As variáveis intervenientes utilizadas como covariantes foram B2, B4, B5 e B6.

A análise de co-variância univariada (ANCOVA) foi feita, onde pôde ser analisado que as percepções de contadores e não contadores não apresentam diferença significativa quanto às percepções analisadas, confirmando assim, a análise inicial das estatísticas descritivas.

## 5. CONCLUSÃO

Este artigo teve por objetivo verificar a percepção de contadores e não contadores a respeito das possíveis contribuições que a Auditoria Externa imprime na confiabilidade e transparência das Demonstrações Contábeis nas Organizações do Terceiro Setor. Além de verificar se existe diferença significativa entre as percepções desses dois grupos de usuários.

Os resultados da pesquisa apontaram para um alto grau de confiabilidade na auditoria externa por parte dos contadores e também dos não contadores, sendo que a estatística descritiva aponta para uma discreta diferença entre as médias dos dois grupos, apresentando também um desvio padrão baixo. Esses números sugerem não haver diferença significativa de médias entre a percepção de contadores e não contadores, fato esse confirmado pela análise de co-variância univariada (ANCOVA).

Portanto, conclui-se 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.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, K. S. L. S.; DIAS FILHO, J. M.; SILVA, F. D. C. **Auditoria e custo de capital de terceiros:** estudo empírico sobre o custo dos financiamentos bancários nas empresas brasileiras de capital aberto auditadas pelas big four e demais firmas de auditoria. Disponível em: < [http://www.aedb.br/seget/artigos08/356\\_Artigo%20Final-Auditoria%20e%20CCT.pdf](http://www.aedb.br/seget/artigos08/356_Artigo%20Final-Auditoria%20e%20CCT.pdf)>. Acesso em: 20 nov. 2010.

ALBUQUERQUE, K. S. L. S. **Auditoria e Sociedade:** Análise das Diferenças de Expectativas dos Usuários da Contabilidade em Relação ao Papel do Auditor. 143 f. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Contabilidade) – Universidade Federal da Bahia, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Salvador, 2009.

ARAÚJO, I. P. S. **Introdução à auditoria:** breves apontamentos de aula – aplicáveis à área governamental e aos programas de concursos públicos. Salvador, 1998.

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: 03 jan. 2010.

ATTIE, W. **Auditoria:** conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. **NBR 5462.** Confiabilidade e Mantabilidade. Rio de Janeiro: ABNT. 1994.

BERGAMINI JÚNIOR, S. **Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa.** Rio de Janeiro, Revista BNDES, dez. 2005. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br/conhecimento/revista/rev2406.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2010.

BRASIL. **Cartilha Terceiro Setor e Ocips.** Disponível em: < <http://www.cedac.org.br/OSCIP.pdf> >. Acesso em: 12 jan. 2010.

CARDOZO, Júlio Sérgio S. O papel do auditor na sociedade ou o que a sociedade espera do auditor. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 18, n. 56, p. 44-52, jul. 1989.

CRASWELL, Allen T.; FRANCIS, Jure R.; TAYLOR, Stephen L. Auditor brand name reputations and industry specializations. **Journal of Accounting and Economics**, v. 20, p.297-322, aug. 1995.

DIAS, A. **Metodologia para análise da confiabilidade.** Campinas: Faculdade de Engenharia de Mecânica, UNICAMP. Tese de Doutorado, 1996.

FALCONER, P. A. **A promessa do terceiro setor:** um estudo sobre a construção sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. (Dissertação) Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, administração e contabilidade. 2002. Disponível em: <<http://www.setor3.com.br/senac2/calandra.nsf/0/08256B5A0062F99E83256AA400607625?>

OpenDocument&pub=T&proj=Setor3&sec=Pesquisas%20e%20Estudos>. Acesso em: 11 jan. 2010.

FERNANDES, R. C. **Privado, porém público: o terceiro setor na América do Sul.** Rio de Janeiro: CIVICUS, 2002.

FORMIGONI, Henrique et al. **A contribuição do rodízio de auditoria para a independência e qualidade dos serviços prestados: um estudo exploratório baseado na percepção de gestores de companhias abertas brasileiras.** 2008. Disponível em: <<http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/pdf/1970/197014588007.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2010.

FRANÇA FILHO, Genauto Carvalho de. **Terceiro setor, economia social, economia solidária e economia popular: traçando fronteiras conceituais** Bahia Análise & Dados. Salvador: SEI, v.12, n.1, jun. 2002.

HAIR, J. F. J.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Multivariate data analysis.** 6. ed. New Jersey: Pearson, 2006.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Ed. Atlas S.A, 1999.

KIM, J-B.; Chung R.; FIRTH, M. Auditor conservatism, asymmetric monitoring, and earnings management. **Contemporary Accounting Research**, n. 20, p. 323-359, 2003.

LEMOS, Guilherme de. **Manual das ONG's: o que é uma ONG.** 2005. Disponível em: <<http://www.aesa.com.br/soame/manOqE.html>>. Acesso em: 02 jan. 2010.

MIRSHAWKA, Victor. **Pesquisa operacional.** v. 3. São Paulo: Nobel, 1980.

MOTTA, J. M. **Auditoria: princípios e técnicas.** São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Márcio Vieira de. **A evolução das normas de auditoria contábil e sua contribuição para a credibilidade das demonstrações contábeis publicadas, na visão de auditores independentes, do Distrito Federal.** Trabalho de Conclusão de Curso. Bacharelado em Ciências Contábeis. Universidade Católica de Brasília. 2004.

PACHECO, Marcela Soares; OLIVEIRA, Denis Renato de; LA GAMBA, Fabrício. **A história da auditoria e suas novas tendências: um enfoque sobre governança corporativa.** 2005. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/204.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2010.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez et al. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007

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

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudo, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

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