

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Andreia de Sousa Coelho

RESSALVAS NOS PARECERES DOS AUDITORES INDEPENDENTES: UMA
ANÁLISE EM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS VINCULADAS À UNIÃO

Brasília, DF
2017

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professora Doutora Cláudia da Conceição Garcia
Decana de Ensino de Graduação

Professora Doutora Helena Eri Shimizu
Decana de Pós-Graduação

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

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador Geral do Programa Pós-Graduação em Contabilidade (PPGCont)

Professor Doutor Paulo Augusto Petenuzzo de Britto
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

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

ANDREIA DE SOUSA COELHO

RESSALVAS NOS PARECERES DOS AUDITORES INDEPENDENTES: UMA
ANÁLISE EM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS VINCULADAS À UNIÃO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:

Prof. Abimael de Jesus Barros Costa

Linha de pesquisa:

Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:

Auditoria e Controles Públicos

Brasília, DF
2017

ANDREIA DE SOUSA COELHO

RESSALVAS NOS PARECERES DOS AUDITORES INDEPENDENTES:
UMA ANÁLISE EM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS VINCULADAS À
UNIÃO / ANDREIA DE SOUSA COELHO – Brasília, 2017.

Orientador(a): Prof. Abimael de Jesus Barros Costa

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia - Graduação) – Universidade de
Brasília, 2º Semestre letivo de 2017.

Bibliografia.

1. Relatório de Auditoria 2. Organizações Sociais 3. Relatório com ressalva
4. Parágrafo de ênfase I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de
Brasília. II. Título.

CDD –

ANDREIA DE SOUSA COELHO

RESSALVAS NOS PARECERES DOS AUDITORES INDEPENDENTES: UMA
ANÁLISE EM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS VINCULADAS À UNIÃO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) defendido e aprovado no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte comissão examinadora:

Prof. Abimael de Jesus Barros Costa
Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Profa. Maria Elisete da Silveira
Examinador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

Brasília, novembro (2017)

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer, primeiramente, ao professor Abimael de Jesus Barros Costa por toda a atenção e profissionalismo, além de me dar a oportunidade de trabalharmos juntos e desfrutar de todo o seu conhecimento no assunto.

Ao meu namorado André Alves Campos e à minha irmã Andressa de Sousa Coelho pela paciência e ajuda no desenvolvimento do trabalho.

“Para cada esforço disciplinado, há múltiplas recompensas.” (Jim Rohn)

RESUMO

A partir da criação da Lei das Organizações Sociais em 1998, o governo celebra parceria com as entidades do Terceiro Setor sem fins lucrativos, através do contrato de gestão, fiscalizando-as para que haja garantia da adequação da aplicação dos recursos adquiridos do Estado. Este estudo tem como objetivo analisar as não conformidades mais frequentes que justificam a emissão de relatórios de auditoria independente com ressalvas, parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos das organizações sociais do período de 2002 a 2016, e foi baseado no artigo de Alberton e Marquart (2009). É uma pesquisa documental, suportada por uma pesquisa bibliográfica e uma abordagem predominantemente qualitativa. Após a análise de 63 relatórios de auditoria independente, foram observados 14 relatórios contendo ressalvas, 42 relatórios com parágrafos de ênfase e 28 constando parágrafos de outros assuntos. Foram encontrados 6 tipos de ressalva e a não conformidade mais frequente que justifica sua emissão é relacionada à inconsistência da vida útil bem como a depreciação do ativo imobilizado. A ênfase emitida com maior frequência é sobre a continuidade operacional da organização e a não conformidade que mais apareceu nos relatórios justificando a emissão de parágrafos de outros assuntos é relacionada à análise anterior e seus efeitos no relatório de auditoria independente. Fica clara a importância da observação dos relatórios de auditoria independente para certificar a credibilidade das informações presentes nas demonstrações contábeis das organizações sociais.

Palavras-chave: Relatório de Auditoria; Organização Social; Relatório com ressalva; Parágrafo de ênfase; Parágrafo de outros assuntos.

ABSTRACT

With the creation of “Lei das Organizações Sociais” (Law of Social Organizations) in 1998, the government made a partnership with non-profits entities of the third sector through a management contract, inspecting them to assure proper application of the resources provided by the State. This study was based on the Alberton and Marquart’s (2009) article and it intends to analyze the most frequently unconformities that justify the issuance of audit reports with exception of the Paragraph of Emphasis and the Paragraph of Other Affairs of social organizations from 2002 to 2016. This is a documental research supported by a bibliographic study and it has a predominantly qualitative approach. After the analysis of 63 independents audit reports, 14 audits had exceptions, 42 had the Paragraph of Emphasis and 28 had the Paragraph of Other Affairs. Six types of exceptions were found and the most frequently unconformity that justifies its issuance is related to the inconsistency of lifespan as well as to the depreciation of property. The Paragraph of Emphasis most issued is related to the operational continuity of organizations, and the most frequent exception that justifies the issuance of the Paragraph of Other Affairs is related to the previous analysis and to the effect it has on the audit reports. Therefore, it is evidently the importance of observing the independent audit reports to certify the credibility of the information contained in accounting statements of social organizations.

Keywords: Audit Report; Social Organization; Report with exception; Emphasis paragraph; Paragraph of Other Affairs.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| RESUMO | 8 |
| ABSTRACT | 9 |
| SUMÁRIO..... | 10 |
| LISTA DE QUADROS | 11 |
| LISTA DE FIGURAS | 12 |
| 1. INTRODUÇÃO..... | 13 |
| 1.1. Problema da Pesquisa..... | 14 |
| 1.2. Objetivo Geral e Objetivos Específicos | 14 |
| 1.3. Justificativa da Pesquisa..... | 15 |
| 1.4. Estrutura da Pesquisa..... | 15 |
| 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA | 17 |
| 2.1. Terceiro Setor e Organizações Sociais | 17 |
| 2.2. Organizações Sociais vinculadas à União | 18 |
| 2.3. Novo Relatório de Auditoria Independente..... | 21 |
| 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS | 25 |
| 4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS | 27 |
| 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS | 33 |
| REFERÊNCIAS | 34 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1 – Quadro comparativo das Normas Brasileiras de Contabilidade antes e após a alteração ocorrida com vigência em 31/12/16..... | 23 |
|---|----|

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| Tabela 1 – Quantidade de relatórios com ressalva e com parágrafos de ênfase e de outros assuntos das organizações sociais de 2002 a 2016..... | 27 |
| Tabela 2– Quantidade e tipos de ressalvas encontradas nos relatórios de auditoria analisados | 29 |
| Tabela 3- Quantidade e tipos de parágrafos de ênfase encontrados nos relatórios de auditoria analisados das organizações sociais de 2002 a 2016..... | 30 |
| Tabela 4 – Quantidade e tipos de parágrafos de outros assuntos encontrados nos relatórios de auditoria analisados das organizações sociais de 2002 a 2016..... | 31 |

1. INTRODUÇÃO

A Reforma Administrativa foi uma criação do Estado, nos anos 90, com o objetivo de encontrar um instrumento que permitisse a transferência de certas atividades que são exercidas pelo Poder Público, mas que melhor seriam administradas por um setor privado sem necessidade de permissão (AZEVEDO, 1999). Assim, o Estado diminui suas atribuições, delegando a prestação de serviços para as chamadas Organizações Sociais. Trata-se de uma nova forma de parceria entre o Setor Público e Privado.

Ainda segundo o autor Azevedo (1999), outro objetivo desta Reforma Administrativa é de o Estado exercer um controle e fiscalização sobre as entidades privadas, já que recebem o incentivo e verbas governamentais para a consecução de suas finalidades e obtenção de resultados. Esta parceria apresenta um maior alcance da ação pública, facilitação do controle social, além de economia de recursos.

A partir dessa criação, o primeiro setor é composto pelas entidades regidas pelo regime jurídico de direito público, o Governo, nos âmbitos federal, estadual e municipal, e as entidades da administração pública indireta. O segundo setor compreende as pessoas jurídicas de direito privado, que atuam no mercado com a finalidade de obtenção de lucro. E por fim, o terceiro setor é composto pelas entidades de direito privado que se propõe, com a iniciativa de pessoas e a constituição de patrimônio, a exercer atividade de interesse social sem fins lucrativos (ZOLET, 2011).

Como dito anteriormente, não há finalidade lucrativa, e para sobreviverem, as entidades do terceiro setor necessitam captar recursos oriundos de doações de instituições privadas, empresas públicas ou do Governo. Dessa forma, através das demonstrações contábeis, essas organizações devem prestar contas tanto aos doadores quanto à população sobre a aplicação desses recursos adquiridos.

É relevante, portanto, que estas entidades apresentem informações contábeis de qualidade, por isso a auditoria surge como uma ferramenta ampla capaz de transmitir transparência e credibilidade aos usuários dessas informações contábeis, garantindo que as demonstrações financeiras publicadas pelas Organizações Sociais estejam livres de erros ou fraudes, e que os recursos adquiridos do Estado estejam sendo aplicados de forma adequada (MONICI, 2016).

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 953 de 24 de janeiro de 2003 e a Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 308 de 14 de maio de 1999 estabelecem que os auditores independentes devem emitir o relatório de auditoria com a opinião sobre a adequação da entidade de acordo com as práticas e normas contábeis adotadas no Brasil, em um determinado período, comparando-as com o período imediatamente anterior (DAMASCENA; CAVALCANTE; PAULO, 2011).

Assim, o relatório de auditoria tem o objetivo de atestar a fidedignidade das demonstrações contábeis, além de verificar a eficácia do controle interno da organização (ALBERTON; MARQUART, 2009). Relatórios frequentes emitidos com ressalvas são indícios de que pode haver uma deficiência ou inexistência de controle interno na entidade, afetando todo o seu desempenho na busca de metas e objetivos.

Levando as informações citadas em consideração, o estudo aborda a questão da parceria entre o setor público e as entidades do terceiro setor, que para desempenhar suas atividades em prol da população, dependem de instituições doadoras ou do Estado. Portanto, é necessário que se entenda o papel da auditoria em busca de maior transparência e confiabilidade nos dados econômicos da instituição, além de melhoria nas práticas de

governança para uma maior credibilidade por parte dos doadores.

Outro ponto importante a ser abordado na pesquisa é sobre as mudanças ocorridas nos relatórios de auditoria referentes às normas editadas pelo CFC, em consonância com as alterações promovidas no padrão internacional pela *International Federation of Accountants* (IFAC), além do Novo Relatório de Auditoria (NRA), que abrange novas alterações nas NBC TAs, as quais, recentemente, entraram em vigor em 31 de dezembro de 2016.

Portanto, a análise dos relatórios de auditoria das Organizações Sociais é fundamental por constituir um documento público capaz de dar credibilidade e qualidade às informações financeiras publicadas e aos controles internos das entidades que integram o terceiro setor. E por depender de verba governamental para a consecução de suas atividades de interesse social, deve haver a fiscalização sobre a adequação do recurso adquirido.

1.1. Problema da Pesquisa

O documento oriundo do trabalho de auditoria é o instrumento necessário para dar veracidade às informações financeiras contidas nas demonstrações contábeis das Organizações Sociais. Além de uma necessidade de divulgação, com o objetivo de maior transparência e segurança aos usuários, a Lei das Organizações Sociais (Lei n.º 9.637 de 15 de maio de 1998) torna obrigatória à divulgação destas informações contábeis.

O meio em que as entidades do terceiro setor têm para prestar contas aos diversos usuários das informações financeiras sobre a adequação da utilização dos recursos adquiridos por instituições doadoras, é através da divulgação das demonstrações contábeis da organização. E o meio em que o auditor tem para dar credibilidade a essas informações financeiras publicadas, é através da emissão do parecer de auditoria.

O auditor emite parecer com ressalva e/ou parágrafo de ênfase quando, em sua opinião, encontra motivos que afetam as demonstrações contábeis ou quando ocorre incerteza em relação a algum fato relevante sobre a realidade econômica da entidade (DAMASCENA; FIRMINO; PAULO, 2011). Sendo assim, uma forma utilizada para a comunicação do desempenho e da governança da organização social.

A pesquisa se direciona a análise das ressalvas e parágrafos de ênfase dos relatórios de auditoria das instituições do terceiro setor, chamadas Organizações Sociais. Diante do exposto, dada necessidade de análise dos relatórios de auditoria emitidos pelos auditores independentes das Organizações Sociais vinculadas à União. **Este estudo tem a seguinte questão de pesquisa: Quais são as não conformidades mais frequentes que justificam a emissão de relatórios de auditoria com ressalvas e/ou com parágrafos de ênfase presentes nos Relatórios de Gestão das Organizações Sociais?**

1.2. Objetivo Geral e Objetivos Específicos

Tendo em vista os problemas de pesquisa, o objetivo geral do presente trabalho é analisar as ressalvas, parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos emitidos nos Relatórios dos auditores independentes presentes nos Relatórios de Gestão das Organizações Sociais vinculadas à União.

Para tanto, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Analisar a quantidade e os tipos de ressalvas e fatos em ênfase com maior frequência nos relatórios de auditoria independente das Organizações Sociais;

- b) Analisar os parágrafos de outros assuntos emitidos nos relatórios de auditoria independente das Organizações Sociais; e
- c) Analisar as possíveis ações de melhoria para atender às ressalvas e os fatos destacados nos parágrafos de ênfase.

1.3. Justificativa da Pesquisa

A motivação para a realização da pesquisa surgiu da carência de trabalhos que abordam a importância do trabalho de auditoria, especificamente, a análise dos relatórios de auditoria emitidos com ressalvas, parágrafos de ênfase e de outros assuntos das entidades do terceiro setor, que dependem de recursos orçamentários ou bens públicos para a utilização vinculada aos fins sociais.

O incentivo também veio da falta de estudos que abordam as melhorias que foram feitas nas entidades para não obter o relatório de auditoria com a mesma ressalva no ano seguinte de publicação. Além disso, a importância da pesquisa para a Administração Pública, tendo em vista o crescimento das qualificações de novas organizações sociais a partir do ano de 2013.

Artigos anteriores, como o dos autores Alberton e Marquart (2009), já foram capazes de verificar os tipos de ressalvas e ênfases emitidas com maior frequência nos relatórios de auditoria independente das Companhias listadas no nível 1 de Governança Corporativa da Bovespa. Porém, ainda não tinha um estudo sobre as não conformidades mais frequentes que geram ressalvas, ênfases e parágrafos de outros assuntos nos relatórios das entidades do terceiro setor.

Em relação à importância do trabalho de auditoria nas entidades do terceiro setor, o estudo de Souza, Carvalho Júnior e Albuquerque (2012) abordou esta questão da relação entre a contribuição da auditoria independente e a credibilidade dada às demonstrações contábeis das organizações do terceiro setor, além de verificar que não existe diferença significativa entre as percepções de contadores e não contadores, concluindo então, que os dois grupos atribuem um alto grau de credibilidade à auditoria externa para melhorar a confiabilidade e transparência nas demonstrações contábeis das organizações do terceiro setor.

O estudo é justificado pela constante necessidade de transparência e controle social nas entidades privadas ou públicas, que no caso abordado na pesquisa, trata-se de entidade do terceiro setor, que é privada, porém faz-se a utilização de recursos públicos, portanto é necessário verificar se estas estão com suas demonstrações sendo questionadas pelas auditorias independentes.

A pesquisa realizada pretende contribuir para futuros trabalhos relacionados à importância do trabalho de auditoria independente nas entidades do terceiro setor, já que estabelecem parceria com o Governo e por isso, passam a ser alvo de fiscalização e controle, necessitando de um instrumento capaz de dar credibilidade aos usuários das informações financeiras.

1.4. Estrutura da Pesquisa

Este trabalho foi elaborado para contribuir no desenvolvimento de estudos referentes às Organizações Sociais vinculadas à União, suas funções para a população, a importância dessa parceria tanto para o Estado quanto para a sociedade, a necessidade do trabalho de auditoria nas entidades do terceiro setor com o intuito de dar credibilidade às instituições doadoras e à população em geral.

A introdução apresenta um apanhado geral do conteúdo da pesquisa, é uma breve descrição da importância da área do estudo, abrangendo o desenvolvimento do problema, seus objetivos gerais e específicos, além das justificativas da relevância do estudo realizado.

O referencial Teórico aborda questões como: o conceito e finalidade de criação de uma Organização Social, sua forma de parceria com o setor público através do Contrato de Gestão, a importância dessa parceria para a sociedade, a relevância da auditoria para as entidades do Terceiro Setor, a relação entre as ressalvas emitidas e o controle interno de uma organização, a mudança ocorrida sobre as normas brasileiras de auditoria diante do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), além do Novo Relatório de Auditoria.

A metodologia é baseada em uma pesquisa documental e análise de conteúdo dos relatórios de auditoria presentes nos Relatórios de Gestão das Organizações Sociais vinculadas à União. Serão analisadas as ressalvas, ênfases e parágrafos de outros assuntos dos relatórios de auditoria publicados nos sites das Organizações Sociais do período de 2002 a 2016. E por último, a análise dos resultados é um relato nas considerações finais sobre os resultados da pesquisa e objetivos atingidos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O terceiro setor, relativamente novo na ordem sociopolítica brasileira, compreende as organizações sem fins lucrativos, que para sobreviverem, necessitam captar recursos de instituições privadas ou do Estado para a realização de atividades de interesse social. Por este motivo, é necessário que se entenda mais sobre estas organizações vinculadas à União e a importância de haver um trabalho de auditoria com a intenção de obter credibilidade às demonstrações contábeis e garantia de eficácia no controle interno das entidades. Além disso, atualmente, as normas de auditoria foram modificadas, sendo importante o entendimento desse novo grupo de normas chamado de Novo Relatório de Auditoria (NRA).

2.1. Terceiro Setor e Organizações Sociais

Os setores da economia foram redefinidos. Além dos setores tradicionalmente já existentes, acrescentou-se mais uma nova esfera econômica chamada de Terceiro Setor. Assim, o setor público compreende o Estado, a Administração Pública e a sociedade, já o setor privado compreende o Mercado e as iniciativas particulares. E por fim, o Terceiro Setor é composto pelas organizações não governamentais sem fins lucrativos (ONGs), que desempenham atividades de interesse público (GRAZZIOLI et al., 2015).

Portanto, entende-se que o Terceiro Setor não é nem público e nem privado, mas está relacionado aos dois setores, na medida em que é uma organização privada, sem o objetivo de lucro, mas que possui finalidade de interesse social do setor público, embora não faça parte da Administração Pública (GRAZZIOLI et al., 2015).

Ainda segundo os autores, algumas características são comuns às entidades que compõem o terceiro setor. São estas: finalidade não lucrativa, serviços voltados à coletividade, adoção de personalidade jurídica aos fins sociais (associações, fundações e organizações religiosas), benefício de isenção fiscal (desde que cumpridas às exigências definidas em lei) e atividades financiadas pelo Governo, particulares ou pelo setor privado para a manutenção de seus serviços.

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE) foi a principal medida de incentivo à criação do Terceiro Setor (COUTINHO, 2006). Isso porque esta Reforma tinha a finalidade de o Estado delegar suas atividades de interesse social às entidades privadas, por não conseguir suprir de forma eficiente às necessidades constitucionalmente asseguradas à população. Portanto, é notória a importância da criação do Terceiro Setor para o atendimento às demandas sociais e à eficiência do gerenciamento da coisa pública.

Além dos motivos anteriormente citados, era necessário que o Estado respeitasse o princípio da eficiência da Administração Pública, o qual trata do dever de proporcionar e garantir a todos um serviço de qualidade a um menor custo, obtendo resultados positivos às necessidades da população (ASFORA, 2012).

Para Marçal Justen Filho (2005, p. 30) :

A sociedade tornou-se muito mais complexa para que as suas necessidades sejam satisfeitas exclusivamente por parte do Estado. A cidadania impõe que os indivíduos e as empresas se organizem e atuem concretamente para minorar os problemas e combater as carências. A dignidade humana e a solidariedade são compromissos da Nação consigo mesma, e não um fardo a ser carregado apenas pelas instituições financeiras governamentais.

Um dos itens deste Plano de Reforma do Estado foi a aprovação do “Programa Nacional de Publicização”, que consiste na transferência de atividades exercidas pelo Estado às entidades do Terceiro Setor, qualificadas pela Lei nº 9.637 de 15 de maio de 1998, por Organizações Sociais (ASFORA, 2012). Nesse sentido, as duas qualificações jurídicas para entidades do Terceiro Setor são as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP e as Organizações Sociais – O.S. Porém, o objeto de estudo deste trabalho é voltado somente às Organizações Sociais vinculadas à União.

2.2. Organizações Sociais vinculadas à União

As Organizações Sociais surgiram no contexto de crise do Estado na década de 1990. O objetivo era repassar as atividades essenciais à população realizadas pelo Estado às entidades do Terceiro Setor. O Estado é responsável por oferecer à população serviços básicos e essenciais, tais como saúde, educação e assistência social, mas algumas vezes a demanda é maior que a sua capacidade de atuação e assim, na busca por diminuir suas atribuições, esta obrigação é repassada às entidades privadas.

Esse repasse de obrigações do setor público às entidades privadas, chamado de publicização, foi um passo importante para a população, já que a mesma não poderia ficar desprovida de serviços essenciais os quais são constitucionalmente assegurados. Além disso, pretendia-se superar a crise do Estado que refletia a incapacidade dele em atender às demandas sociais com eficiência (PEREIRA, 1995).

A publicização deve ser vista como uma estratégia administrativa do governo para conseguir potencializar o uso de recursos públicos escassos. Isso porque a gestão dessas organizações é realizada pelos representantes da comunidade beneficiada, que têm assento nos conselhos de administração, e tendem a ter uma percepção mais clara acerca das prioridades e fiscalização do uso desses recursos. Além disso, as organizações sociais são mais ágeis e flexíveis nas aquisições e nas contratações, pois não estão subordinadas às normas da Administração Pública e têm maior autonomia para buscar novas formas de financiamento junto à sociedade (RODRIGUES, 1998).

Considerando as informações anteriormente citadas, o controle exercido pelo Poder Público nas organizações sociais é mais flexível. Trata-se de um controle por resultados e não meramente formal (DI PIETRO, 1996). Nos termos da Lei de Licitações (Lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993), as O.Ss, qualificadas pela União, por esta poderão ser contratadas diretamente, obtendo uma dispensa de licitação para a prestação de serviços contidos no contrato de gestão.

Diante disso, tem-se discutido a constitucionalidade da Lei nº 9.637 de 15 de maio de 1998, tendo em vista que os benefícios outorgados às organizações sociais contrariam os princípios da Administração Pública (ASFORA, 2012). Mello (2003) acredita que esse contrato viola o princípio constitucional da isonomia, ao dispensar a licitação para a escolha da Organização Social a ser contratada.

Tais organizações foram instituídas em 15 de maio de 1998, com a Lei das Organizações Sociais (Lei nº 9.637), as quais se caracterizam por serem pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que prestam à população serviços públicos não exclusivos do Estado, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde. Portanto, apesar de prestarem serviços públicos à população, não fazem parte da Administração Pública direta ou indireta, apenas colaboram com o Estado exercendo uma de suas funções.

Segundo a mesma lei citada acima, para obter o título de O.S., vários requisitos devem ser preenchidos, alguns são: finalidade não lucrativa; ter personalidade jurídica; natureza social de seus objetivos relativos à respectiva área de atuação; estar em funcionamento ativo; disponibilizar os serviços à população; não haver distribuição de bens ou de parcela do patrimônio líquido; constituir um Conselho de Administração e diretoria, com participação de representantes da Administração pública; não remunerar cargos de sua diretoria; publicar anualmente os relatórios financeiros e de execução do contrato de gestão no Diário Oficial da União.

Percebe-se, portanto, que a pessoa jurídica de direito privado que pretende receber benefícios econômicos como recursos do setor público, além de usufruir de isenções fiscais, deve obrigatoriamente atender às condições do governo, executar atividades de interesse público para conseguir a autorização e atuar como uma Organização Social.

Após a validação dessas exigências, a parceria é formada mediante Contrato de Gestão, instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades com fins sociais (Lei nº 9.637). Seu propósito é contribuir ou reforçar o atingimento de objetivos de políticas públicas, com vistas a atingir uma superior qualidade do produto ou serviço prestado ao cidadão. O mesmo especifica metas, obrigações, responsabilidades, recursos, condicionantes, mecanismos de avaliação e penalidades (PEREIRA, 2008).

As dotações destinadas à execução dos Contratos de Gestão entre o Estado e cada instituição privada deverão estar expressamente previstas na Lei Orçamentária e serem aprovadas pelo Congresso Nacional. Além disso, essas entidades serão obrigatoriamente controladas e fiscalizadas como uma medida de segurança e transparência às instituições doadoras e à população em geral.

No caso de descumprimento das disposições contidas no contrato de gestão, a Lei das Organizações Sociais (Lei nº 9.637 de 15 de maio de 1998) prevê a desqualificação da entidade como organização social, com a responsabilização de seus dirigentes pelos danos ou prejuízos decorrentes de sua ação ou omissão, e a reversão dos bens e valores concedidos pelo Estado à mesma.

O Brasil possui atualmente 9 (nove) Organizações Sociais vinculadas à União. São estas: Centro de Gestão e Estudos Estratégicos (CGEE); Centro Nacional de Pesquisas em Energia e Materiais (CNPEM); Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá (IDSM); Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada (IMPA); Rede Nacional de Ensino e Pesquisa (RNP); Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto (ACERP); Empresa Brasileira de Pesquisa e Inovação Industrial (EMBRAPII); Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação e Seleção e de Promoção de Eventos (CEBRASPE) e Instituto de Ensino e Pesquisa Alberto Santos Dumont (ISD).

As Organizações Sociais Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação e Seleção e de Promoção de Eventos (CEBRASPE), Instituto Santos Dumont (ISD) e Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto (ACERP) são vinculadas ao Ministério da Educação – MEC, enquanto as 6 (seis) restantes são vinculadas atualmente ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação – MCTI. A seguir, foi retirado do *site* de cada Organização Social, uma breve descrição e objetivo principal da instituição.

Desde 2002, o Centro de Gestão e Estudos Estratégicos (CGEE) mantém Contrato de Gestão com a União, supervisionado pelo Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações – MCTIC, cuja finalidade principal é o estabelecimento de parceria para o fomento e execução de atividades focadas no ambiente da ciência, do desenvolvimento

tecnológico e da promoção da inovação, objetivando a realização de estudos de futuro, a condução de avaliações estratégicas de políticas e programas, assim como a gestão da informação e do conhecimento.

O Centro Nacional de Pesquisas em Energia e Materiais (CNPEM), por meio de seus Laboratórios Nacionais, desempenha desde 1998 um papel estratégico e articulador junto ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações - MCTI como indutor e executor de políticas científicas, em particular nas áreas de aceleradores de partículas, instrumentação científica para uso de luz síncrotron, biotecnologia, nanociência e nanotecnologia e pesquisa básica e aplicada relacionadas à bioenergia.

O Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá (IDSMA) tem por finalidade a realização de pesquisa científica para a conservação da biodiversidade por meio do manejo participativo e sustentável dos recursos naturais da Amazônia. O foco, ou abrangência geográfica é colocado sobre as florestas alagáveis da Amazônia, e em especial a várzea, por ser o ecossistema mais pressionado e mais ameaçado de todo o Bioma Amazônia. Suas normas e regulamentos de funcionamento estão definidos por seu Conselho de Administração. Desde 2001 mantém contrato de gestão com a União.

A Associação Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada - IMPA-OS foi qualificada como organização social através do Decreto nº 3.605, de 20 de setembro de 2000, e tem por finalidade a realização de pesquisas em ciências matemáticas e afins, a formação de pesquisadores, a difusão do conhecimento matemático, e sua integração com outras áreas da ciência, cultura, educação e do setor produtivo.

Em janeiro de 2002, a Rede Nacional de Ensino e Pesquisa (RNP) foi qualificada pelo Decreto nº 4.077 do Governo Federal como uma Organização Social (OS). Em março do mesmo ano, firmou com o então Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT) um contrato de gestão cuja finalidade é fomentar atividades de pesquisas tecnológicas em redes de desenvolvimento e operar meios e serviços de redes avançadas.

A Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto (ACERP) firmou Contrato de Gestão com a União, e em 2009, a supervisão passou para a Empresa Brasil de Comunicação S.A - EBC, com quem assinou novo Contrato de Gestão seguido de diversos aditivos, até o seu encerramento em 2013. Em 2014, a supervisão foi para o Ministério da Educação - MEC e determinando que o Contrato de Gestão tivesse como objeto o apoio à implementação de políticas de melhoria da qualidade da educação brasileira.

Sediada em Brasília, o Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação e Seleção e de Promoção de Eventos (CEBRASPE) foi qualificada como organização social por meio do Decreto nº 8.078 de 19 de agosto de 2013. No início de 2014, foi firmado Contrato de Gestão com o Ministério da Educação (MEC), com a interveniência do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep) e da FUB, para atender ao objetivo, além da prestação de serviços relacionados às áreas de ensino, desenvolvimento tecnológico e políticas públicas.

O Decreto nº 13.860 de 27 de fevereiro de 2014 qualificou o ISD (Instituto de Ensino e Pesquisa Alberto Santos Dumont) como organização social. Atualmente, o ISD desenvolve suas atividades nas áreas de educação, saúde materno-infantil, reabilitação, neurociências e neuroengenharia por meio de um contrato de gestão firmado com o Ministério da Educação (MEC) e a cada semestre, uma Comissão de Acompanhamento e Avaliação estabelecida pelo MEC, avalia o cumprimento das metas pactuadas no contrato e define os próximos objetivos a serem alcançados.

Por fim, a EMBRAP II (Associação Brasileira de Pesquisa e Inovação Industrial) é qualificada como uma Organização Social desde setembro de 2013 (Decreto 13.662 de 02 de

setembro de 2013). A assinatura do Contrato de Gestão com o Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações ocorreu em dezembro de 2013, tendo o Ministério da Educação como instituição interveniente. Os dois órgãos federais repartem igualmente a responsabilidade pelo seu financiamento. Tem por missão apoiar instituições de pesquisa tecnológica, em áreas de competência, para que executem projetos de pesquisa tecnológica em cooperação com empresas do setor industrial.

Todas as organizações sociais listadas, independentemente da área de atuação social, sobrevivem de doações de particulares ou de recursos e bens públicos adquiridos para dar continuidade às atividades afins. Diante disso, precisam prestar contas às instituições doadoras, ao Governo e à população através das demonstrações contábeis. Obrigatoriamente, são fiscalizadas por órgãos competentes, submetidas ao trabalho de auditoria independente e consequentemente às novas alterações ocorridas nas normas de auditoria que englobam o Novo Relatório de Auditoria Independente (NRA).

2.3. Novo Relatório de Auditoria Independente

Alguns instrumentos de Gestão relacionados à organização, ao planejamento, à execução e ao controle são capazes de otimizar os recursos públicos que as entidades do terceiro setor recebem do Governo para atender às demandas sociais. Estes instrumentos, como a auditoria, são essenciais à medida que contribuem para uma maior credibilidade e comparabilidade das informações, além de garantir a eficácia do controle interno e o desempenho da organização (GRAZZIOLI et al., 2015).

O trabalho de auditoria demonstra a real situação financeira da organização, e é de suma relevância para as entidades do terceiro setor, visto que as mesmas necessitam de transparência para certificar à população, ao Governo e às instituições doadoras, através da validação das demonstrações contábeis, o destino de aplicação das verbas adquiridas. Nesse sentido, a auditoria é vista como uma forma de fiscalização.

A fiscalização das Organizações Sociais ainda é frágil, a prestação de contas dessas entidades é analisada pelo Conselho de Administração e o órgão regulador responsável. Por isso, é conveniente que estes órgãos de controle verifiquem a conformidade do cumprimento das responsabilidades e obrigações das organizações através do trabalho de auditoria (GRAZZIOLI et al., 2015).

Além disso, as organizações necessitam de credibilidade nas demonstrações contábeis, com o objetivo de captar recursos de instituições doadoras, as quais estão cada vez mais exigentes quanto aos critérios adotados para selecionar o destino de suas doações (SOUSA; CARVALHO JÚNIOR; ALBUQUERQUE, 2012). Por isso, o trabalho da auditoria é necessário para aumentar o grau de confiabilidade às informações financeiras da instituição.

A partir da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 953 de 24 de janeiro de 2003 e a Instrução CVM nº 308 de 14 de maio de 1999, o auditor independente tem a responsabilidade de expressar sua opinião quanto à adequação da organização através do relatório de auditoria. Portanto, pode-se considerar que este documento é uma ferramenta pública caracterizada pela materialização final de todo o trabalho realizado pelo auditor (DAMASCENA; FIRMINO; PAULO, 2011).

Apesar da fiscalização de órgãos reguladores como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), o relatório de auditoria foi alvo de críticas e preocupação para estes órgãos. De acordo com o Ofício Circular CVM nº 12 de 02 de setembro de 2009,

houve emissão inadequada do tipo de parecer, além de omissão de comentários nos parágrafos adicionais em alguns relatórios de auditoria independente encerrados em 2009.

Entretanto, cabe ressaltar que o trabalho de auditoria é realizado com base em julgamentos, podendo haver, portanto, divergências quanto às classificações para um mesmo tipo de relatório de auditoria, dependendo da visão de cada profissional no momento de execução do trabalho (DAMASCENA; CALVACANTE; PAULO, 2011).

Levando em consideração as informações citadas, Dutra, Alberton e Van Bellen (2007), relatam a necessidade de padronização dos relatórios de auditoria com o objetivo de obter maiores informações, clareza e melhor qualidade da informação contábil. Nesse sentido, o conjunto de Normas Brasileiras sobre auditoria sofreu mudanças diante do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais emitidas pela IFAC - *International Federation of Accountants* (DAMASCENA; PAULO, 2013).

O novo conjunto de normas estabelecido pelo CFC aos auditores independentes, de acordo com a Resolução nº 1.203 de 27 de novembro de 2009, é chamado de Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TAs), em substituição às antigas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica 11. Porém, através da Resolução nº 1.279 de 08 de abril de 2010, o CFC determinou a aplicação das NBC TAs apenas para os trabalhos a serem realizados referentes às demonstrações com exercício findo após 30 de dezembro de 2010 (TEIXEIRA, ARCOLEZE; TARIFA, 2014).

Recentemente, estas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TAs) sofreram algumas alterações. A partir do ano de 2017, os auditores independentes estarão sujeitos a um novo conjunto de normas. As seis primeiras normas deste conjunto, publicadas pelo CFC em 04 de julho de 2016 no Diário Oficial da União, farão parte do Novo Relatório de Auditoria Independente (NRA).

O Novo Relatório de Auditoria Independente trouxe mudanças tanto no formato quanto no conteúdo dos relatórios. O produto final do trabalho de auditoria é denominado Relatório do Auditor Independente, antigamente chamado de parecer de auditoria. Além disso, a primeira mudança é quanto à objetividade. Os parágrafos serão apresentados em ordem decrescente de importância, ou seja, o primeiro parágrafo irá apresentar a opinião do auditor, seguindo com os parágrafos da base para a opinião, continuidade operacional, principais assuntos de auditoria e as responsabilidades da administração e do auditor independente (CFC, 2016c).

Ainda em relação às alterações ocorridas no conteúdo e na forma do Novo Relatório de Auditoria (RNA), a NBC TA 706 (CFC, 2016f) relata que o auditor deverá inserir, se houver, os parágrafos de ênfase e de outros assuntos em seções separadas do relatório do auditor independente (só deve incluir os parágrafos de ênfase e de outros assuntos no relatório, quando ainda não tenha exposto o mesmo assunto no parágrafo de principais assuntos).

Houve mudança também em relação à emissão de opinião do auditor. Conforme a antiga NBC T 11 (CFC, 2003), o auditor emitia sua opinião sem ressalva quando concluía que as demonstrações contábeis da empresa auditada estavam de acordo com as normas e práticas contábeis. Já o parecer emitido com ressalva, significava que a empresa auditada possuía alguma discordância ou restrição, podendo afetar as demonstrações da entidade. O parecer classificado como adverso, evidenciava que as demonstrações não estavam de acordo com as normas e práticas contábeis. E por fim, a abstenção de opinião relatava que o auditor não conseguiu concluir seu trabalho por falta de informações importantes para a devida conclusão.

Com a publicação atual da norma NBC TA 705 (CFC, 2016e), a opinião do auditor é alocada em dois grupos: sem modificação e com modificação. O relatório emitido sem

modificação significa que o auditor concluiu que as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (é o antigo parecer sem ressalva).

O relatório com modificação compreende as opiniões com ressalva, adversa e abstenção. A modificação de opinião com ressalva possui duas circunstâncias. A primeira significa que o auditor obteve evidência suficiente para a conclusão do trabalho, porém as distorções encontradas foram individualmente ou separadas, relevantes, mas não generalizadas. A segunda, não obteve evidência apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião, mas concluiu que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

Já o relatório modificado com opinião adversa, significa que o auditor obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente, concluindo que as distorções, individualmente ou em conjunto, foram relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis. Por último, o relatório modificado com abstenção de opinião, conclui que o auditor não obteve informações suficientes para a conclusão do trabalho de auditoria, mas que as possíveis distorções detectadas, se existirem, poderiam ser relevantes e generalizadas.

Acrescentou-se o parágrafo de continuidade operacional que aparece logo após o parágrafo de base para a opinião. Destaca-se a inclusão de uma seção chamada de “Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional”, apenas caso tenha sido feita a divulgação adequada da incerteza relevante de continuidade operacional da entidade. Se a divulgação não tenha sido feita, o auditor deve modificar sua opinião (CFC, 2016b).

A NBC TA 701 (CFC, 2016d) também trouxe uma inclusão no Novo Relatório do Auditor Independente (NRA), o parágrafo de principais assuntos. O mesmo aparece logo após o parágrafo de continuidade operacional. Estes assuntos, de acordo com o julgamento do auditor, foram os mais significativos no relatório de auditoria independente analisado.

E por fim, o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança da organização algumas circunstâncias que afetam a forma e o conteúdo do relatório de auditoria, como a modificação da sua opinião, incerteza em relação à continuidade operacional, principais assuntos relatados, as ênfases e outros assuntos, além de alguma distorção relevante não corrigida (CFC, 2016a).

Pode-se concluir que o Novo Relatório de Auditoria (NRA) trouxe uma inovação ao aumentar a comunicação entre auditores, Administração, órgãos de governança e aos usuários em geral, com o intuito de transparecer aos usuários da informação financeira um conteúdo mais explicativo e padronizado.

Todas as alterações citadas ocorridas nas Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente (NBC TA) que compõem o Novo Relatório do Auditor Independente (NRA) estão resumidas no quadro a seguir:

Quadro 1 – Comparação das Normas Brasileiras de Contabilidade antes e após a alteração ocorrida com vigência em 31/12/16

| Vigência das NBC TAs 30/12/10 | Vigência das NBC TAs alteradas 31/12/16 |
|--|---|
| NBC TA 700 - formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente - parágrafo introdutório - responsabilidade da Administração - responsabilidade do auditor - opinião - ênfase - outros assuntos | (NBC TA 700) - opinião - base para opinião - continuidade operacional - principais assuntos de auditoria - responsabilidade da Administração - responsabilidade do auditor |
| NBC TA 705 - modificações na opinião do auditor | (NBC TA 705) |

| | |
|---|--|
| <p>independente Classificação da opinião em 4 tipos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - parecer sem ressalva - parecer com ressalva - parecer adverso - parecer com abstenção de opinião | <p>Classificação da opinião em 2 grupos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - não modificado (antigo parecer sem ressalva) - modificado (parecer com ressalva, adverso, abstenção de opinião) |
| <p>NBC TA 706 – parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente</p> <ul style="list-style-type: none"> - parágrafo de ênfase logo após o parágrafo de opinião - parágrafo de outros assuntos é logo após o parágrafo de ênfase | <p>(NBC TA 706)</p> <ul style="list-style-type: none"> - parágrafo de ênfase deve aparecer em seção separada do relatório do auditor independente - parágrafo de outros assuntos deve aparecer em seção separada do relatório do auditor independente |
| <p>NBC TA 570 – continuidade operacional</p> <ul style="list-style-type: none"> - não havia um parágrafo de continuidade operacional | <p>(NBC TA 570)</p> <ul style="list-style-type: none"> - parágrafo de continuidade operacional deve aparecer após o parágrafo de base para opinião |
| <p>NBC TA 701 – comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente</p> <ul style="list-style-type: none"> - não havia parágrafo de principais assuntos de auditoria | <p>(NBC TA 701)</p> <ul style="list-style-type: none"> - parágrafo de principais assuntos de auditoria deve aparecer após o parágrafo de continuidade operacional |
| <p>NBC TA 260 R1 – comunicação com os responsáveis pela governança</p> <ul style="list-style-type: none"> - não havia a obrigatoriedade de o auditor fornecer a minuta do relatório aos responsáveis pela governança | <p>(NBC TA 260 R2)</p> <ul style="list-style-type: none"> - modificar sua opinião - incerteza em relação à continuidade operacional - principais assuntos de auditoria - parágrafos de ênfase ou de outros assuntos - há distorção relevante não corrigida |

Fonte: elaborado pela autora.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo é classificado quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem ao problema. Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva. Na pesquisa descritiva, o objetivo é descrever as características de determinada população ou fenômeno (GIL, 2009). Após a coleta de dados, foram descritos os motivos mais frequentes que levaram as empresas de auditoria a emitirem relatórios com ressalvas e/ou parágrafos de ênfase.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é documental e bibliográfica. É classificada como documental por basear-se em material que ainda não recebeu tratamento analítico (BEUREN; RAUPP, 2006). Foi realizada a análise dos relatórios de auditoria das entidades do Terceiro Setor, disponíveis nos sites, do período de 2002 a 2016. Esta pesquisa foi elaborada com adaptações, a partir do estudo que compõe o artigo “Parecer de Auditoria das Companhias listadas no nível 1 de Governança Corporativa da Bovespa: uma análise das ressalvas, ênfases de empresas de auditoria entre os anos de 2004 e 2007” (ALBERTON; MARQUART, 2009).

Ainda em relação aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica, tendo em vista o estudo ser realizado por meio de material existente em relação ao tema proposto. Por fim, a abordagem ao problema é predominantemente qualitativa, dada a inspeção e a técnica de análise dos motivos mais frequentes que levaram à emissão de relatórios de auditoria com ressalva e/ou parágrafos de ênfase sobre as demonstrações contábeis das Organizações Sociais vinculadas à União.

A análise do conteúdo da pesquisa foi realizada da seguinte forma: a) identificar as Organizações Sociais vinculadas à União; b) coletar os relatórios de auditoria independente referentes às demonstrações contábeis das respectivas Organizações Sociais do período de 2002 a 2016; c) classificar os tipos de relatórios de auditoria emitidos; d) analisar os parágrafos de “outros assuntos”; e) analisar os motivos mais frequentes que levaram à emissão de relatórios com ressalva ou ênfase.

A população da pesquisa compreende apenas 6 (seis) Organizações Sociais. São estas: CGEE (Centro de Gestão e Estudos Estratégicos), CNPEM (Centro Nacional de Pesquisa em Energia e Materiais), IDSM (Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá), RNP (Rede Nacional de Ensino e Pesquisa), IMPA (Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada) associadas ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações por meio de contrato de Gestão. E a ACERP (Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto) associada ao Ministério da Educação.

O período de análise dos relatórios de auditoria das organizações sociais é de 2002 a 2016. Algumas entidades não possuíram demonstrações contábeis em determinado ano ou tiveram alguns relatórios de auditoria que não foram publicados nos sites. Um exemplo é a organização EMBRAPPII (Empresa Brasileira de Pesquisa e Inovação Industrial). Criada recentemente, suas atividades foram iniciadas em 2014, portanto, foram publicados, em seu site, apenas 3 (três) relatórios de auditoria no período de 2014 a 2016. Por tal motivo, não será considerada para análise de dados, apesar da mesma também ter sido explorada.

Outras duas Organizações as quais não serão consideradas para análise de dados pelo mesmo motivo citado acima, são as entidades CEBRASPE (Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação e Seleção e de Promoção de Eventos) e a ISD (Instituto de Ensino e Pesquisa Alberto Santos Dumont). As mesmas iniciaram suas atividades no ano de 2014 e 2015, respectivamente, e foram publicados no site da organização CEBRASPE apenas 3 (três) relatórios de auditoria independente e nenhum relatório publicado no site da ISD, o que faz a análise ser pobre exatamente pela pequena quantidade de dados apresentados.

Ao contrário das entidades citadas acima, a única Organização Social que possui todos os 15 (quinze) relatórios de auditoria independente publicados em seu site do período de 2002 a 2016 foi a CNPEM (Centro Nacional de Pesquisa e Materiais).

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

A descrição da análise dos dados está representada por meio de tabelas resumo que apresentam as quantidades e os tipos de ressalvas, ênfases e outros assuntos referentes a cada organização social analisada no período de 2002 a 2016. Atualmente, existem no Brasil 9 (nove) organizações sociais vinculadas à União, entretanto, foram analisadas 6 (seis) organizações as quais tiveram um número considerado de publicações de relatórios de auditoria para substanciar a análise.

Foram analisados ao todo 63 (sessenta e três) relatórios de auditoria, 14 (quatorze) relatórios apresentaram ressalvas, 42 (quarenta e dois) relatórios tinham ênfases e 28 (vinte e oito) relatórios apresentaram parágrafos de outros assuntos no período total de 15 anos. Não foram analisados 27 (vinte e sete) relatórios de auditoria por não haver publicação ou demonstração contábil disponível.

Dada importância da análise dos relatórios de auditoria das organizações sociais vinculadas à União, observa-se que 22% dos relatórios analisados, apresentaram ressalvas. Considera-se um número relativamente pequeno de relatórios de auditoria ressalvados, supondo haver, portanto, uma eficácia nos controles internos das organizações. Porém, mais de 70% dos relatórios apresentavam parágrafos de ênfase, principalmente relacionados à continuidade operacional da entidade.

A tabela abaixo demonstra a quantidade de relatórios de auditoria com ressalva, parágrafos de ênfase, parágrafos de outros assuntos e sem dados de cada uma das seis organizações sociais vinculadas à União analisadas no período de 2002 a 2016.

Tabela 1 – Quantidade de relatórios com ressalva e com parágrafos de ênfase e de outros assuntos das organizações sociais de 2002 a 2016

| Nome da organização | Quantidade de relatório publicado | Quantidade de relatório com ressalva | Quantidade de relatório com ênfase | Quantidade de relatório contendo parágrafo de outros assuntos | Quantidade de relatório sem dados |
|---------------------|-----------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------|---|-----------------------------------|
| CGEE | 15 | 2 | 7 | 2 | 0 |
| CNPEM | 15 | 1 | 15 | 9 | 0 |
| IDSME | 5 | 2 | 0 | 4 | 10 |
| RNP | 14 | 6 | 14 | 4 | 1 |
| IMPA | 7 | 3 | 6 | 4 | 8 |
| ACERP | 7 | 0 | 0 | 5 | 8 |
| Total | 63 | 14 | 42 | 28 | 27 |

Fonte: elaborado pela autora.

Ao comparar os resultados encontrados na pesquisa e o estudo que compõe o artigo “Parecer de Auditoria das Companhias listadas no nível 1 de Governança Corporativa da Bovespa: uma análise das ressalvas, ênfases de empresas de auditoria entre os anos de 2004 e 2007” dos autores Alberton e Marquart (2009), o qual foi utilizado como referência, observa-se que os resultados encontrados foram divergentes. No artigo mencionado, foram analisados um total de 160 relatórios de auditoria, apenas 1 relatório continha ressalva e 35 relatórios continham parágrafos de ênfase. Além disso, não foram analisados os parágrafos de outros assuntos.

Como dito anteriormente, os relatórios de auditoria publicados na pesquisa de Alberton e Marquart (2009) foram analisados nos anos de 2004 a 2007 (até o final de 2009 apenas a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 11 normatizava o campo de atuação do

auditor independente), ou seja, a aplicação das NBC TAs é apenas para os trabalhos a serem realizados referentes às demonstrações com exercício findo após 30 de dezembro de 2010, não sendo, portanto, necessária à inclusão dos parágrafos de outros assuntos no período analisado do artigo referencial.

Outro estudo, dos autores Damascena, Firmino e Paulo (2011), foi capaz de identificar quais os principais fatores que originaram a emissão de pareceres de auditoria com ressalva ou com parágrafos de ênfase das Companhias listadas na BM&FBOVESPA no período de 2006 a 2008. Eles verificaram que de 1.466 relatórios analisados, 647 apresentaram ressalvas ou parágrafos de ênfase. O motivo que gerou a maior frequência da emissão de ressalva foi relacionado à limitação de escopo. Já o motivo para a emissão de parágrafo de ênfase foi relacionado à continuidade operacional da entidade.

Neste estudo, os relatórios de auditoria foram analisados no período de 2002 a 2016. As NBC TAs entraram em vigor em Dezembro de 2010, ou seja, alguns relatórios publicados nos anos de 2011 a 2016 já obedecem às regras das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TAs). Porém, o Novo Relatório de Auditoria (NRA), que abrange algumas mudanças nas NBC TAs, só entrou em vigor no ano de 2017, o qual não foi considerado para a análise da pesquisa por ser muito recente.

Foram publicados e analisados 15 (quinze) relatórios de auditoria da organização social CGEE (Centro de Gestão e Estudos Estratégicos). Ou seja, não houve relatório de auditoria sem dados, todos os relatórios dos 15 anos analisados foram publicados no site da organização. Dois relatórios continham ressalva, 7 (sete) relatórios apresentavam parágrafos de ênfase e 2 (dois) tinham parágrafos de outros assuntos. É importante ressaltar que um mesmo relatório de auditoria emitido pode haver duas ou mais ênfases e dois ou mais parágrafos de outros assuntos.

Assim como a organização CGEE mencionada acima, a entidade CNPEM (Centro Nacional de Pesquisa em Energia e Materiais) também apresentou em seu site todos os 15 (quinze) relatórios de auditoria. Após a análise, observou-se apenas 1 (um) relatório com ressalva e os 14 (quatorze) restantes não foram ressalvados. Todos os relatórios publicados apresentaram ênfases, e 9 (nove) relatórios tinham parágrafos de outros assuntos.

Diferentemente das organizações CGEE e CNPEM mencionadas acima, o Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá (IDSMD) foi a organização social mais pobre para a análise da pesquisa. Isso porque foram publicados apenas 5 (cinco) relatórios de auditoria em 15 (quinze) anos, no site da mesma, ou seja, 10 (dez) relatórios não apresentavam dados. Dois relatórios foram ressalvados, 4 (quatro) relatórios apresentavam parágrafos de outros assuntos e nenhum relatório foi dado ênfase.

Já na organização RNP (Rede Nacional de Ensino e Pesquisa), foram publicados e analisados 14 (quatorze) relatórios de auditoria. Apenas no ano de 2006, não houve publicação. Foram observados 6 (seis) relatórios emitidos com ressalva, 4 (quatro) relatórios contendo parágrafos de outros assuntos e todos os relatórios apresentaram ênfase. Esta foi a segunda entidade que apresentou o maior número de dados publicados.

O Instituto de Matemática Pura e Aplicada (IMPA) e a Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto (ACERP) foram as organizações que tiveram apenas 7 (sete) relatórios de auditoria publicados nos sites. Foram apresentados 3 (três) relatórios de auditoria ressalvados, 6 (seis) relatórios contendo ênfase e 4 (quatro) com parágrafos de outros assuntos da organização IMPA. A ACERP não apresentou nenhum relatório com ressalva e nem com ênfase, mas obteve 5 (cinco) relatórios emitidos com parágrafos de outros assuntos.

A tabela seguinte demonstra os tipos e as quantidades de ressalvas presentes nos relatórios de auditoria emitidos nas demonstrações contábeis das organizações sociais vinculadas à União no período de 2002 a 2016.

Tabela 2– Quantidade e tipos de ressalvas encontradas nos relatórios de auditoria analisados das organizações sociais de 2002 a 2016

| Tipos de ressalva | Quantidade de ressalva | | | | | | |
|--|------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|-----------|
| | CGEE | CNPEM | IDSME | RNP | IMPA | ACERP | Total |
| Inconsistência na vida útil e depreciação do ativo imobilizado | 0 | 1 | 2 | 1 | 1 | 0 | 5 |
| Superavaliação do resultado | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 |
| Impossibilidade de conclusão exata quanto ao saldo | 0 | 0 | 0 | 5 | 1 | 0 | 6 |
| Análise não concluída de recuperabilidade (impairment) do ativo imobilizado | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 0 | 2 |
| Limitação de escopo | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 |
| Desacordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil/princípios fundamentais | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 |
| Quantidade total de ressalvas | 2 | 1 | 2 | 7 | 4 | 0 | 16 |

Fonte: elaborado pela autora.

Conforme a tabela observada, a organização social CGEE apresentou dois relatórios de auditoria com ressalvas e cada um destes com um tipo diferente. A primeira ressalva foi em 2007, relacionada ao desacordo com os princípios contábeis adotados no Brasil, referente à utilização de regime de caixa para o registro das receitas. No ano seguinte, a entidade esclareceu a ressalva e informou que só foi utilizado o regime de caixa por tratar-se de transferência de fomento, e que para os demais lançamentos foram utilizados o regime de competência, assim como determina o princípio contábil.

Ainda em relação às ressalvas emitidas nos relatórios da organização social CGEE (Centro de Gestão e Estudos Estratégicos), a segunda ressalva foi emitida em 2015, e trata-se de limitação de escopo. A justificativa dada aos usuários das informações financeiras é de que os auditores não tiveram respostas em relação ao saldo de recebimento de contratos administrativos.

Já no ano de 2010, foi emitida apenas uma ressalva em 15 (quinze) relatórios de auditoria analisados da organização CNPEM. Trata-se de inconsistência no cálculo de depreciação do ativo imobilizado. A entidade revisou e alterou as vidas úteis, bem como as depreciações dos ativos imobilizados no ano de 2011. Considerando o mesmo motivo desta ressalva, na organização IDSME, foram emitidos dois relatórios ressalvados com o mesmo tipo nos anos de 2012 e 2013. No ano seguinte, a entidade revisou e alterou as vidas úteis e as depreciações dos mesmos.

Na Rede Nacional de Ensino e Pesquisa (RNP), foram analisados 6 (seis) relatórios de auditoria com ressalvas. No total, foram observadas 7 (sete) ressalvas e 3 (três) diferentes tipos. O primeiro é quanto à superavaliação do resultado, ressalva emitida em 2011. O segundo tipo é sobre a análise não concluída quanto ao saldo de fornecedores de serviços de telecomunicações, a qual foi apresentada cinco vezes no ano de 2012 a 2016. O terceiro tipo de ressalva emitida foi no último ano de análise, em 2016. Trata-se da inconsistência no saldo de ativo imobilizado, bem como sua depreciação.

Foram observados, na organização IMPA, três relatórios de auditoria com ressalvas. No total, são quatro ressalvas emitidas em três tipos. Em 2011, a ressalva é referente à inconsistência da depreciação do ativo imobilizado, mas logo no ano seguinte, a organização modificou as depreciações incorretas. O segundo tipo de ressalva foi emitida duas vezes, nos anos de 2013 e 2014. Tratam-se da análise não concluída pela entidade quanto à recuperabilidade do ativo imobilizado. E o terceiro tipo é em relação à impossibilidade de conclusão do saldo de ativos recebidos de terceiros. A organização concluiu o levantamento do saldo desses ativos no ano seguinte da publicação da ressalva.

A partir das informações presentes na tabela, pode-se concluir que as não conformidades mais frequentes que justificam a emissão de ressalvas nos relatórios de auditoria independente das organizações sociais vinculadas à União, são a inconsistência no saldo do ativo imobilizado e sua depreciação, e a impossibilidade de conclusão quanto ao saldo de alguns itens.

Ao comparar os resultados encontrados na pesquisa e o estudo do artigo dos autores Alberton e Marquart (2009), observa-se que o tipo de ressalva emitida com maior frequência não é o mesmo. A única ressalva encontrada nos pareceres analisados refere-se a um registro antecipado de compra e venda de energia no ano de 2004, não sendo, portanto, o mesmo tipo encontrado na presente pesquisa, o qual está relacionado à inconsistência no saldo de ativo imobilizado bem como a sua depreciação.

Comparando-se novamente o tipo de ressalva emitida com maior frequência nos relatórios de auditoria do presente estudo e agora do artigo dos autores Damascena, Firmino e Paulo (2011), observa-se que os tipos de ressalvas emitidas são divergentes. A ressalva emitida com maior frequência no estudo destes autores refere-se à limitação de escopo. Nesta pesquisa, houve apenas 1 ressalva emitida referente a este tipo na organização social CGEE.

A tabela a seguir demonstra os tipos e quantidades de parágrafos de ênfase presentes nos relatórios de auditoria das seis organizações sociais vinculadas à União analisadas do período de 2002 a 2016.

Tabela 3- Quantidade e tipos de parágrafos de ênfase encontrados nos relatórios de auditoria analisados das organizações sociais de 2002 a 2016

| Tipos de ênfase | Quantidade de ênfase | | | | | | |
|--|----------------------|-----------|----------|-----------|----------|----------|-----------|
| | CGEE | CNPEM | IDSM | RNP | IMPA | ACERP | Total |
| Desacordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil/princípios fundamentais | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| Ausência de decisão de processo Judicial e Administrativo | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| Continuidade Operacional | 4 | 15 | 0 | 14 | 6 | 0 | 39 |
| Processos classificados como possibilidade de perda | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 |
| Total de ênfase | 11 | 16 | 0 | 14 | 6 | 0 | 47 |

Fonte: elaborado pela autora.

Observa-se que foram emitidos 7 (sete) relatórios de auditoria contendo parágrafos de ênfase na organização social CGEE. Somaram 11 (onze) ênfases emitidas e 4 (quatro) diferentes tipos. A primeira ênfase, relacionada à utilização de regime de caixa para o registro das receitas, foi emitida para justificar uma ressalva já mencionada acima sobre um desacordo feito ao princípio contábil no ano de 2007.

O parágrafo de ênfase relacionado à ausência de decisão de processo judicial e administrativo foi emitido duas vezes consecutivas nos anos de 2011 e 2012. O terceiro tipo de ênfase é sobre a continuidade operacional, que por tratar-se de uma organização social sem fins lucrativos, o auditor menciona a necessidade de recursos para a continuidade e execução do contrato de gestão da mesma. Por fim, o quarto tipo de ênfase emitida é sobre a decisão do processo judicial que foi classificado como possível possibilidade de perda.

Em relação à organização CNPEM, foram apresentados parágrafos de ênfase em todos os relatórios de auditoria publicados. As ênfases emitidas, com o mesmo tipo de assunto, nos 15 (quinze) relatórios de auditoria analisados, são relacionadas à continuidade operacional. A única ênfase de outro tipo foi sobre um desacordo com os princípios contábeis adotados no Brasil, emitida em 2008.

Assim como a organização social CNPEM citada anteriormente, a RNP obteve 14 (quatorze) relatórios de auditoria publicados e todos estes com a mesma ênfase relacionada à continuidade operacional. Já na organização IMPA, foram publicados 7 (sete) relatórios de auditoria, 6 (seis) destes contendo parágrafos de ênfase com o mesmo assunto, relacionado também à continuidade operacional.

A partir da análise dos dados observados, pode-se concluir que a não conformidade mais frequente que justifica a emissão de parágrafos de ênfase nos relatórios de auditoria das seis organizações sociais vinculadas à União foi relacionada à continuidade operacional da entidade. Foram emitidas no total, 39 (trinta e nove) ênfases sobre o mesmo assunto nas seis organizações no período de 2002 a 2016.

Comparando-se novamente os resultados encontrados nesta pesquisa ao estudo “Parecer de Auditoria das Companhias listadas no nível 1 de Governança Corporativa da Bovespa: uma análise das ressalvas, ênfases e empresas de auditoria entre os anos de 2004 e 2007” de Alberton e Marquart (2009), conclui-se que as não conformidades mais frequentes que justificam a emissão de ênfase nos relatórios são relacionadas à falta de provisionamento (22 relatórios de auditoria) e à continuidade operacional (13 relatórios de auditoria), sendo o último o mesmo tipo encontrado com maior frequência na presente pesquisa.

Após a análise das ressalvas e ênfases mais frequentes emitidas nos relatórios de auditoria das organizações sociais vinculadas à União, a tabela abaixo demonstra os tipos de parágrafos de outros assuntos mais frequentes nos relatórios.

Tabela 4 – Quantidade e tipos de parágrafos de outros assuntos encontrados nos relatórios de auditoria analisados das organizações sociais de 2002 a 2016

| Tipos de parágrafos de outros assuntos | Quantidade de parágrafos de outros assuntos | | | | | | |
|--|---|-----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|
| | CGEE | CNPEM | IDSM | RNP | IMPA | ACERP | Total |
| Relatório anterior analisado | 2 | 3 | 3 | 4 | 3 | 3 | 18 |
| Análise adicional da DFC | 1 | 6 | 0 | 0 | 0 | 5 | 11 |
| Alteração e revisão das vidas úteis e depreciações dos ativos imobilizados | 0 | 1 | 1 | 0 | 2 | 0 | 4 |
| Conclusão da análise de recuperabilidade (impairment) do ativo imobilizado | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 |
| Continuidade Operacional | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 |
| Total de parágrafos de outros assuntos | 3 | 10 | 4 | 4 | 6 | 11 | 37 |

Fonte: elaborado pela autora.

Ao analisar os dados presentes na tabela acima, pode-se concluir que os tipos de parágrafos de outros assuntos mais frequentes nos relatórios de auditoria das seis organizações sociais são emitidos para mencionar as análises realizadas no relatório anterior, bem como a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), como uma informação suplementar aos usuários das informações financeiras.

Os parágrafos de outros assuntos relacionados à alteração e à revisão das vidas úteis dos ativos imobilizados foram emitidos nos relatórios de auditoria independente das organizações CNPEM, IDSM e IMPA como justificativas para as ressalvas que foram emitidas nestas três organizações referentes à inconsistência dos saldos dos ativos imobilizados.

Como mencionado anteriormente, os parágrafos de outros assuntos não foram objeto de análise do artigo referência de Alberton e Marquart (2009), isso porque os mesmos foram exigidos a partir do exercício findo após 30 de dezembro de 2010 e por isso, os relatórios de auditoria analisados referentes ao período de 2002 a 2007 não apresentavam parágrafos de outros assuntos.

No estudo “Relatórios de Auditoria Independente: Um Estudo dos Parágrafos de Ênfase e de Outros Assuntos das Empresas Listadas na Bm&Fbovespa,” dos autores Mota, Tavares e Machado (2012), foram também analisados os parágrafos de outros assuntos, e o tema mais citado foi sobre o exame das demonstrações individual e consolidada da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), presente em 64,1% das observações. E as questões que tratam da análise da auditoria de exercícios anteriores, como o tema mais citado na presente pesquisa, foi presente em 32% das observações.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com a pesquisa realizada, os relatórios de auditoria independente são importantes ferramentas capazes de identificar ineficiência ou deficiência no controle interno da entidade, além de dar credibilidade às informações financeiras presentes nas demonstrações contábeis das organizações. Portanto, é necessário que as organizações sociais sejam auditadas e fiscalizadas para comprovar a adequação dos recursos públicos adquiridos para a execução de atividades de interesse social.

O estudo, baseado na pesquisa de Alberton e Marquart (2009), tinha como objetivo analisar as ressalvas, parágrafos de ênfase e de outros assuntos emitidos nos relatórios de auditoria independente das organizações sociais com o intuito de identificar quais são as não conformidades mais frequentes que justificam a emissão destes quesitos nos relatórios. A pesquisa original pretendia investigar as ressalvas e as ênfases emitidas nos pareceres de auditoria independente das empresas do nível 1 de Governança Corporativa.

A partir do resultado da análise, pode-se concluir que no total de 63 (sessenta e três) relatórios de auditoria publicados, apenas 22% apresentavam ressalvas, ou seja, as seis organizações sociais observadas não tiveram muitos relatórios ressalvados, podendo supor a existência de um controle interno eficiente.

A organização social RNP foi a entidade que mais obteve relatórios de auditoria ressalvados. Foram analisados 14 (quatorze) relatórios publicados no site, e 6 (seis) destes tinham ressalvas. A ressalva com maior frequência nos relatórios é relacionada à impossibilidade do auditor concluir sobre o saldo de certos itens. Já a organização ACERP não obteve nenhum relatório ressalvado, entretanto, só foram analisados apenas 7 (sete) relatórios de auditoria.

A não conformidade mais frequente que justificou a emissão de relatórios com ressalva nas organizações sociais analisadas, é sobre a inconsistência das vidas úteis bem como os valores de depreciação dos ativos imobilizados das entidades. Todas as organizações, com exceção à ACERP que não obteve relatório ressalvado, tiveram seus relatórios de auditoria com ressalvas por esse motivo.

Em relação às ênfases, foram constatados mais de 65% dos relatórios de auditoria publicados contendo parágrafos de ênfase. A maior frequência da emissão de ênfase nos relatórios é relacionada à continuidade operacional. No total, foram emitidas 39 (trinta e nove) ênfases relacionadas a este assunto. A organização RNP obteve todos os seus 14 (quatorze) relatórios emitidos com esse tipo de ênfase.

Os tipos de parágrafos de outros assuntos emitidos com maior frequência nos relatórios de auditoria foram relacionados à análise feita no relatório anterior e a análise adicional da Demonstração do Fluxo de Caixa como informação suplementar. Além desses assuntos, estes parágrafos também foram emitidos para mencionar a revisão e a alteração das vidas úteis dos ativos imobilizados das organizações que tiveram ressalvas em relação ao assunto.

A limitação que o estudo enfrentou foi a falta de publicação dos relatórios de auditoria independente em alguns anos do período de análise (2002 a 2016) das organizações sociais nos próprios sites, diminuindo assim a amostra da pesquisa.

REFERÊNCIAS

- ALBERTON, L.; MARQUART, A. Parecer de Auditoria das Companhias Listadas no nível 1 de Governança Corporativa da Bovespa: uma análise das ressalvas, ênfases e empresas de auditoria entre os anos de 2004 e 2007. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 8, n. 23, p. 43 - 55, abr./jul., 2009.
- ASFORA, L. F. **Terceiro setor: organizações sociais**. 2012. 79 f. Monografia (Graduação em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.
- AZEVEDO, E. de A. Organizações Sociais. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 51/52, p. 135-142, jan./dez. 1999. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/>>. Acesso em: 20 ago. 2017.
- BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.
- BRASIL. **Contrato de Gestão nº 01/14 que entre si celebram a União, por intermédio do Ministério da Educação – MEC, com a interveniência da Fundação Universidade de Brasília – FUB e do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP e o Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação e Seleção e de Promoção de Eventos – CEBRASPE**. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.cespe.unb.br/>>. Acesso em: 20 ago. 2017.
- BRASIL. **Contrato de Gestão nº 01/15 que entre si celebram a União, por intermédio do Ministério da Educação – MEC e a Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto – ACERP**. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.roquettepinto.org.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017.
- BRASIL. **Contrato de Gestão que entre si celebram a União, por intermédio do Ministério de Ciência e Tecnologia – MTC e o Centro de Gestão e Estudos Estratégicos - CGEE**. Brasília, 2002. Disponível em: <<https://www.cgee.org.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017.
- BRASIL. **Contrato de Gestão que entre si celebram a União, por intermédio do Ministério de Ciência e Tecnologia – MTC e a Associação Brasileira de Tecnologia de Luz Síncrotron - ABTLuS**. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.cnpem.org.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017.
- BRASIL. **Contrato de Gestão que entre si celebram a União, por intermédio do Ministério de Ciência, Tecnologia e Inovação, com a interveniência do Ministério da Educação e a Associação Brasileira de Pesquisa e Inovação Industrial – EMBRAPPII**. Brasília, 2013. Disponível em: <embrappii.org.br />. Acesso em: 20 ago. 2017.
- BRASIL. **Contrato de Gestão que entre si celebram a União, por intermédio do Ministério de Ciência, Tecnologia e Inovação e a o Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá - IDSM**. Brasília, 2001. Disponível em: <www.mamiraua.org.br>. Acesso em: 20 ago. 2017.
- BRASIL. Decreto nº 13.860, de 27 de fevereiro de 2014. Qualifica como Organização Social o Instituto de Ensino e Pesquisa Alberto Santos Dumont. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 fev. 2014. Seção 1, p. 21.
- BRASIL. Decreto nº 3.605, de 20 de setembro de 2000. Qualifica como Organização Social a Associação Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada - IMPA. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 set. 2000. Seção 1, p. 30.
- BRASIL. Decreto nº 13.662, de 2 de setembro de 2013. Qualifica como Organização Social a Associação Brasileira de Pesquisa e Inovação Industrial - EMBRAPPII. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 3 set. 2013. Seção 1, p. 8.

BRASIL. Decreto nº 2.442, de 23 de dezembro de 1997. Qualifica como organização social a Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto - ACERP e autoriza a absorção das atividades da extinta Fundação Roquette Pinto. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 dez. 1997. Seção 1, p. 30961.

BRASIL. Decreto nº 4.077, de 9 de janeiro de 2002. Qualifica como Organização Social a Associação Rede Nacional de Ensino e Pesquisa - RNP. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Seção 1, p. 4.

BRASIL. Decreto nº 4.078, de 9 de janeiro 2002. Qualifica como Organização Social o Centro de Gestão e Estudos Estratégicos. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Seção 1, p. 4.

BRASIL. Decreto nº 8.078, de 19 de agosto de 2013. Qualifica como Organização Social o Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação e Seleção e de Promoção de Eventos - Cebraspe. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 20 ago. 2013. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Seção 1, p. 2.

BRASIL. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 nov. 2009. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 jun. 1993. Seção 1, p. 8.269.

BRASIL. Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 mai. 1998. Seção 1, p. 8.

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995. Disponível em: <[http:// biblioteca.presidencia.gov.br](http://biblioteca.presidencia.gov.br)>. Acesso em: 20 ago. 2017.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução 308 de 14 de maio de 1999**. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. Brasília: CVM, 1999. Disponível em:< <http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Ofício Circular CVM/SNC de 02 de setembro de 2009**. Demonstrações Contábeis encerradas em 31 de dezembro de 2009. - Atuação dos Auditores Independentes. Brasília: CVM, 2009. Disponível em:< <http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 260 (R2), de 17 de junho de 2016.** Da nova redação à NBC TA 260 (R1) que dispõe sobre a continuidade com os responsáveis pela governança. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 570, de 17 de junho de 2016.** Da nova redação à NBC TA 570 que dispõe sobre a continuidade operacional. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 700, de 17 de junho de 2016.** Da nova redação à NBC TA 700 que dispõe sobre a forma da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 701, de 17 de junho de 2016.** Aprova a NBC TA 701 que dispõe sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 705, de 17 de junho de 2016.** Dá nova redação à NBC TA 705 que dispõe sobre modificações na opinião do auditor independente. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. **Resolução CFC nº 953 de 24 de janeiro de 2003.** Dispõe sobre a alteração no modelo de parecer referido no item 11.3.2.3 da NBC T 11 – normas de auditoria independente das demonstrações contábeis. Brasília: CFC, 2003. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1.203, de 27 de novembro de 2009.** Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditoria Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1.279, de 08 de abril de 2010.** Altera a data de aplicação das NBC PA e TAs, aprovadas pelas Resoluções CFC n. 1.201/09 a 1.238/09, e das NBC TRs, aprovadas pelas Resoluções CFC n.os 1.274/10 e 1.275/10. Brasília: CFC, 2010. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

COUTINHO, N. N. As organizações sociais e o contrato de gestão. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 1, n. 2, p. 25-40, mai./ago. 2006.

DAMASCENA, L. G.; CAVALCANTE, P. R. N.; PAULO, E. Divergências entre parágrafos de ressalva e parágrafos de ênfase nos pareceres de auditoria. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 2, p. 50-66, mai./ago. 2011.

DAMASCENA, L. G.; FIRMINO, J. E.; PAULO, E. Estudo sobre os pareceres de auditoria: análises dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 2, p. 125 - 154, abr./jun., 2011.

DAMASCENA, L. G.; PAULO, E. Pareceres de auditoria: um estudo das ressalvas e parágrafos de ênfase constantes nas demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 9, n. 3, p. 104-127, jul./set., 2013.

DI PIETRO, M. S. Z. Contratos de Gestão. Contratualização do Controle Administrativo sobre a Administração Indireta e sobre as Organizações Sociais. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 45/46, p. 173-183, jan./dez. 1996. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/>>. Acesso em: 22 ago. 2017.

- DUTRA, M.H.; ALBERTON, L.; VAN BELLEN, H.M. A análise de conteúdo aplicada aos parágrafos de ênfase e de informação relevante dos pareceres da auditoria emitidos para as empresas do setor elétrico. IN: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, XXXI, 2007, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. Disponível em:<<http://www.anpad.org.br/>>. Acesso em 22 ago. 2017.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GRAZZIOLI, A.. et al. **Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social**. Brasília: CFC, FBC, Profis, 2015.
- JUSTEN FILHO, M.. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 15 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.
- MONICI, M. G. **A importância do Comitê de auditoria para Organizações Sociais: o caso de uma Organização Social Federal**. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, 2016.
- MOTA, R.H.G; TAVARES, A.L.; MACHADO, M.R. Relatórios de Auditoria Independente: um estudo dos parágrafos de ênfase e de outros assuntos das empresas listadas na Bm&Fbovespa. IN: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, XXXVI, 2012, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2012. Disponível em:<<http://www.anpad.org.br/>>. Acesso em 22 ago. 2017.
- RODRIGUES, M. C. P. Demandas sociais versus crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 32, n. 5, Set./Out., 1998.
- SOUZA, S.A.; CARVALHO JÚNIOR, C.V.O.; ALBUQUERQUE, K.S.L. Auditoria Externa em Organizações do Terceiro Setor: um estudo da percepção de contadores e não contadores. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 2, n. 2, p. 47-60, mai./ago. 2012.
- TEIXEIRA, D.L.; ARCOLEZE, L.; TARIFA, M. R. Estudo sobre os Relatórios dos auditores independentes: análise das opiniões modificadas e parágrafos de ênfase existentes nas Demonstrações Financeiras das Companhias Listadas na BM&FBOVESPA no ano de 2011. **Revista de Estudos Contábeis**, Londrina, v. 5, n. 8, p. 3-19, jan./jun., 2014.
- ZOLET, R. O contrato de gestão entre o poder público e organizações sociais como instrumento de fuga do regime jurídico administrativo. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, v. 16, n. 2.792, 22 fev. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/>> Acesso em: 27 ago. 2017.