

Atributos dos Relatórios de Auditoria das Maiores ONGs Internacionais

Gabriela Frade Ferreira Gagliardo

Graduanda em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

E-mail: gabriela.frade97@gmail.com

José Alonso Borba

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo.

Professor na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

E-mail: j.alonso@ufsc.br

Fábio Minatto

Mestrando no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

fabio_minatto@hotmail.com

Resumo: O objetivo dessa pesquisa consiste em examinar os atributos dos relatórios de auditoria das maiores ONGs internacionais. Utiliza-se do ranking elaborado por NGO Advisor (2018) para selecionar as 100 maiores ONGs. Foram analisados 139 pareceres de auditoria publicados nos anos de 2016 e 2017 por 74 organizações, as quais compuseram a amostra do estudo. As ênfases e ressalvas dos pareceres foram analisadas individualmente, com o objetivo de identificar seus motivos. Ademais, especificamente para as ONGs que obtiveram opiniões modificadas ou com ênfase no relatório de 2016, foi examinado se estas mantiveram relatórios de tal modo em 2017. A partir da análise dos relatórios de auditoria, nota-se que diversos motivos foram apresentados pelas firmas de auditoria para ênfases e ressalvas. Nesse sentido, as principais causas apontadas para as ressalvas e ênfases guardam relação com práticas que demonstram baixo nível de controles internos. Assim, destaca-se a importância do aprimoramento dos procedimentos e estratégias utilizadas, a qual a auditoria externa possui relevância neste processo de aperfeiçoamento e, conseqüentemente, credibilidade para os usuários. Ainda, os resultados indicaram seis pareceres com ressalva e oito com ênfase. Três ONGs brasileiras (seis relatórios) fizeram parte do estudo, sendo que duas delas (quatro relatórios) obtiveram opiniões modificadas. Logo, 67% dos pareceres com ressalva remetem às organizações brasileiras. Adicionalmente, os resultados deste estudo apontam para somente 9% dos relatórios assinados exclusivamente por mulheres, enquanto 24% foram assinados por homens. Finalmente, 55% dos pareceres foram assinados apenas pelas firmas de auditoria, isto é, não foi possível identificar o gênero do responsável pelos serviços de auditoria.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Unerman e O'Dwyer (2010), as Organizações não Governamentais (ONGs) desempenham atividade essencial tanto para promover sustentabilidade social, ambiental e econômica como auxiliar os mais pobres da sociedade a lidar com os impactos desproporcionais que a insustentabilidade econômica e ambiental pode ter sobre eles. Nesse sentido, a partir da ineficácia do Estado em prover serviços, permitiu-se que as ONGs avançassem em sua participação, aumentando sua captação de recursos humanos e financeiros (Salamon e Sokolowski, 2016). Assim, estas organizações têm como objetivo, comumente, promover para a sociedade ações voltadas para áreas que o governo possui deficiência.

Por outro lado, escândalos nestas organizações também ocorrem e estão cada vez mais visados pela sociedade. Nos últimos anos, denúncias com suspeitas de fraudes em ONGs brasileiras (D'Agostino, 2011) e internacionais (May, 2016) fizeram com que a atuação destas organizações alcançasse uma visibilidade maior diante a mídia. Posto que, de acordo com Conway, O'Keefe e Hrasky (2015), a credibilidade é essencial, especialmente para estas organizações, torna-se evidente a necessidade de que elas aumentem sua transparência, sendo que relatórios contábeis podem cumprir este papel.

Deste modo, vemos uma necessidade por parte dos usuários em saber como estas organizações estão aplicando seus recursos. A contabilidade nestas organizações é importante para auxiliar no processo de divulgação das informações financeiras e com isso, aumentar a sua credibilidade perante a sociedade, por meio da apresentação de prestação de contas aos doadores, por exemplo, no caso das ONGs.

Ebrahim (2003) comenta que a divulgação das demonstrações e relatórios estão entre as ferramentas mais utilizadas pela *accountability*, e são frequentemente exigidas por leis federais e estaduais em diversos países. Promovendo a divulgação de relatórios anuais, com suas demonstrações financeiras, os usuários podem ter acesso de como a entidade esteve durante o exercício apresentado. Os doadores, de acordo com Masdar (2015), são fundamentais no financiamento dessas organizações e sempre desejam a divulgação desse tipo de informação.

Devido ao impacto social, econômico e comportamento fraudulento em ONGs internacionais, a demanda pelo aumento da transparência de informações nestas organizações aumentou (Gálvez Rodríguez, Caba Pérez e López Godoy, 2012). De acordo com Greenlee, Fischer, Gordon e Keating (2007) as fraudes mais frequentes são relacionadas a apropriação indébita de ativos, corrupção e falsificação de seus relatórios financeiros. Essa falsificação de relatórios pode ser reduzida a partir da presença de alguém externo a organização, visando a conferência daquilo que realmente está acontecendo e a comparação com o que foi escrito no relatório, por exemplo. Essa função é feita por meio da auditoria externa e o seu produto é o parecer de auditoria.

Neste contexto, encontra-se a auditoria independente como um procedimento para verificar os controles internos e a asseguaração dos saldos demonstrados pelas organizações. Segundo Attie (2010), a auditoria é uma especialização contábil com o intuito de testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial, expressando uma opinião sobre determinado dado. Assim, o objetivo deste trabalho consiste em **examinar os atributos dos relatórios de auditoria das maiores ONGs internacionais**. Investiga-se, de maneira complementar, as causas para ênfases e ressalvas nesses pareceres, bem como características do parecer como um todo.

O estudo demonstra sua relevância na medida em que essas organizações tornam-se cada vez mais importantes no contexto da sociedade atual, chamando a atenção de pesquisadores (Salamon & Sokolowski, 2016). Com o aumento da sua importância na

sociedade, os recursos financeiros administrados por elas também aumentaram, portanto, auditá-las é crucial para evitar esquemas fraudulentos. Além disso, há repasses financeiros do Estado para estas organizações por meio de subvenções e isenções, ou seja, estes recursos poderiam estar sendo aplicados em outros locais para o desenvolvimento econômico do local.

Uma implicação prática que a leitura deste estudo pode trazer diz respeito à necessidade de mais discussões, estudos e pesquisas sobre a necessidade de se aumentar a *accountability* e a governança das ONGs. Vale ressaltar que ONGs não geram receitas próprias ou, quando geram, são normalmente insuficientes para a sua manutenção e prestação de serviços. Isso significa que são financiadas por particulares, empresas, governos ou outras organizações que provavelmente gostariam de saber sobre a eficácia e eficiência dos recursos empregados. Assim, compreender e analisar melhor tanto as demonstrações financeiras quanto como e quem efetuou a auditoria pode gerar maior credibilidade e conseqüentemente potencializar a entrada de recursos novos para essas ONGs.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Segundo Burks (2015), erros contábeis têm um impacto direto na qualidade das demonstrações financeiras publicadas, pois representam violações do mapeamento pretendido entre a realidade de suas atividades e o demonstrado no relatório. Essas violações, ainda segundo o autor, podem enganar e confundir os usuários interessados, sobre sua performance, eficiência, entre outros.

Nesse sentido, o termo *accountability* para Iudícibus, Marion e Pereira (1999) é brevemente explicado como a “responsabilidade do gestor profissional de prestar contas”. De acordo com Unerman e O'Dwyer (2010), a literatura sobre *accountability* em ONGs sugere que esta prática tem potencial de tornar o serviço de ajuda prestado por estas à sociedade mais efetivo. Logo, obtendo um grande impacto na qualidade de vida de diversas pessoas.

A auditoria externa, no processo de verificação dos relatórios contábeis das ONGs, colabora para a redução de falhas na evidenciação das informações (Burks, 2015). Ademais, caso essa empresa de auditoria seja uma das nomeadas *Big Four*, essa contribuição é superior do que a média das outras empresas de auditoria (Vermeer, Edmonds & Asthana, 2014).

Para que o trabalho do auditor mantenha um padrão de qualidade internacional, foi instituído o *International Standards on Auditing* (ISA), sendo viável realizar a comparação das informações financeiras demonstradas nos relatórios de auditoria mundialmente, apesar de cada país possuir suas peculiaridades. Como a amostra do estudo não se concentra em determinado país, utiliza-se como referência as ISAs para apresentar alguns pontos importantes do relatório de auditoria.

O objetivo do auditor externo é formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis da auditada baseado na conclusão das evidências dos testes realizados durante os procedimentos e, assim, expressar claramente essa opinião por meio de um relatório por escrito (ISA 700). Esse relatório escrito é conhecido como parecer ou relatório do auditor/de auditoria. Portanto, ele é o produto dos serviços de auditoria.

A importância da opinião da auditoria externa nas demonstrações financeiras das organizações, por meio do parecer de auditoria, tem como objetivo principal emitir um julgamento sobre como estão apresentadas estas demonstrações, de acordo com seus devidos *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAPs) (Pinheiro & Cunha, 2003). As ONGs produzem suas demonstrações financeiras com o intuito de auxiliar os gerentes,

diretores e doadores a avaliar a performance e a adequação dos recursos utilizados no ano analisado (Burks, 2015). Ressalta-se que o trabalho da auditoria externa nas ONGs pode ter diferenças significativas das empresas com fins lucrativos, devido às diferenças culturais, de estruturas organizacionais, necessidades financeiras, regras de contabilidade e relatórios financeiros, usuários das informações e o risco de auditoria nestes ambientes (Tate, 2007).

Cardozo (1989) ressalta que a figura do auditor confere maior confiabilidade aos dados econômicos da organização. Para Formigoni (2009), a credibilidade e confiança que a auditoria externa passa para as organizações contratantes traz maior segurança sobre a adequação das informações contábeis publicadas para os usuários. Para Boynton, Johnson e Kell (2002), a auditoria desempenha um papel importante nos negócios, governo e na economia em geral, visto que reduz significativamente o risco de que os investidores e credores tomem suas decisões em informações de baixa qualidade. Portanto, as ONGs que possuem auditoria das suas informações passam um nível de credibilidade maior para seus usuários, sejam eles internos (gestores) ou externos (doadores).

De acordo com a ISA 700, identifica-se 4 quatro tipos de opiniões que os auditores podem emitir. A primeira é a opinião não modificada, a qual é a opinião expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Os demais tipos de opiniões são considerados modificadas, e são estabelecidos pela ISA 705, a saber “Opinião com ressalva”, “Opinião adversa” e “Abstenção de opinião”. A primeira deve ser expressa quando o auditor obtém evidência apropriada e suficiente e conclui que as distorções são relevantes, porém não generalizadas nas demonstrações; ou quando não é possível obter evidência suficiente e apropriada para fundamentar sua opinião. Contudo, conclui que as possíveis distorções poderiam ser relevantes, porém não são generalizadas (ISA 705).

Ainda de acordo com a ISA 705, a “Opinião Adversa” deverá ser expressa quando obtendo evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são materiais e generalizadas para as demonstrações financeiras. Por fim, é emitida uma opinião com “Abstenção de Opinião” se os auditores não conseguirem obter evidência suficiente para fundamentar e concluir que os efeitos de distorções não detectadas, poderiam ser materiais e generalizadas. Ou se eles concluírem que, mesmo obtendo evidências suficientes, não é possível emitir uma opinião, pois as distorções têm possível efeito cumulativo sobre as demonstrações.

A ISA auxilia os auditores no processo de estruturar o relatório de auditoria, como ordem dos itens a serem desenvolvidos e a assinatura, que é parte importante do relatório, demonstrando o responsável pelo projeto. Desta forma, segundo a ISA 700, a assinatura do auditor pode ser tanto o nome da firma de auditoria, como o nome pessoal do auditor, ou até mesmo os dois, de acordo com cada jurisdição.

A jurisdição brasileira, por exemplo, evidencia pela a NBC TA 700, convergente com a ISA 700, a necessidade da identificação do auditor responsável, requisitado pelo Conselho Federal de Contabilidade. Sendo obrigatório, segundo a norma brasileira supracitada, pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) conter o número de registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Ademais, salienta-se que em algumas jurisdições, leis ou regulamentos, é permitido realizar assinatura eletrônica em seus relatórios.

Pesquisas que analisaram pareceres de auditoria de forma geral são escassas. No ambiente do terceiro setor, no fragmento da literatura analisado, não foi encontrado nenhum estudo similar. No entanto, algumas pesquisas estudam relações de

accountability e auditoria no ambiente do terceiro setor. A seguir alguns desses estudos são sumarizados.

Borely e Cardozo (2005) examinaram a relevância dos controles internos sobre os recursos financeiros aplicado nas ONGs, utilizando-se a auditoria como ferramenta estratégica para tal finalidade. Uma das conclusões principais refere-se à consideração dos usuários pelo trabalho de auditoria realizado, devido a avaliação e as recomendações de melhoria que os auditores apresentam podendo tornar as empresas mais eficazes.

Ebrahim (2003) examinou os mecanismos de *accountability* para as ONGs, concluindo que existem 5 mecanismos (ferramentas ou processos) de *accountability* nas ONGs, evidenciando para quem esses mecanismos servem, quais incentivos por trás de cada um, sendo eles externos ou internos e ainda caracteriza cada mecanismo de acordo com a principal resposta organizacional.

Verbruggen, Christiaens, Reheul e Van Caneghem (2015) identificaram pela primeira vez as taxas cobradas pelas empresas de auditoria para as entidades sem fins lucrativos da Bélgica. Seu resultado concluiu que as empresas *Big Four* cobram um prêmio de taxa, e que setores especialistas cobram taxas menores.

López, Rich & Smith (2013) avaliaram se o tamanho da empresa de auditoria está associado à divulgação de exceções de controles internos entre as auditorias da Circular A-133 de organizações de saúde sem fins lucrativos. Com uma amostra de 1180 pareceres, emitidos entre os anos de 2004 e 2008, concluíram que as firmas de auditoria pertencentes ao grupo das *Big Four* são menos propensas a divulgar as falhas nos controles internos das organizações do que as firmas menores.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Na seleção das ONGs que tiveram os seus pareceres analisados, o critério adotado foi estar entre as 100 mais bem posicionadas no ranking “Top 500 ONGs 2018”, elaborado pela NGO Advisor. A NGO Advisor é uma organização de mídia independente comprometida em destacar a inovação, o impacto e a governança no setor sem fins lucrativos, com o intuito de divulgar as melhores práticas e as mais inovadoras ideias neste setor (NGO ADVISOR, 2019). A NGO Advisor possui sua sede em Genebra, na Suíça.

Para a realização do estudo, durante os meses de outubro a dezembro de 2018, *websites* destas 100 organizações foram acessados para realizar a busca pelos relatórios de auditoria, identificando prioritariamente os relatórios anuais divulgados pelas ONGs e suas demonstrações financeiras consolidadas, documentos os quais foram auditados e possuíam o relatório do auditor anexo. Foi realizada a coleta referente aos anos de 2016 e 2017. Assim, tem-se como total 200 relatórios de auditoria possíveis de serem analisados. No caso em que a ONGs apresentou em um desses anos o relatório auditado, foi incluída na amostra. Do contrário, ocorreu a exclusão da ONG na análise, conforme causas apresentadas na Tabela 1.

A Tabela 1 apresenta os motivos para exclusão de ONGs da análise bem como a quantidade de pareceres para 2017, 2016 e no total. Foram obtidos relatórios de auditoria para 74 ONGs, sendo que 65 organizações divulgaram os pareceres em ambos os anos, nove divulgaram somente em um desses anos. Independente da divulgação de um ou dois anos estas ONGs foram incluídas na amostra deste estudo.

Tabela 1:

| Amostra | 2017 | 2016 | Total |
|--|-------------|-------------|--------------|
| Total de Pareceres - População | 100 | 100 | 200 |
| (-) ONGs sem Websites | (1) | (1) | (2) |
| (-) ONGs sem demonstrativos financeiros | (25) | (25) | (50) |
| (-) Parecer não divulgado | (7) | (2) | (9) |
| Total de Pareceres - Amostra | 67 | 72 | 139 |

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Para identificar características da amostra deste estudo, as ONGs foram classificadas de acordo com o ano de sua fundação, setor(es) de atuação e o país em que se localiza a sua sede principal. As características específicas sobre a auditoria nessas organizações foram analisadas, como a empresa que auditou as demonstrações financeiras. Ademais, após a leitura dos pareceres, estes foram analisados de acordo com seu tamanho, idioma, responsável pela assinatura, empresa de auditoria e *GAAP* (*Generally Accepted Accounting Principles*) identificado no parecer. O tamanho foi definido pelo número de palavras e a quantidade de páginas e o gênero do responsável foi definido pela identificação do indivíduo que assinou o parecer.

O conteúdo do parecer foi analisado de maneira qualitativa por meio de nuvem de palavras. O *software* utilizado para este fim foi o Iramuteq. A nuvem de palavras permite visualizar as palavras mais utilizadas no parecer. Os pareceres foram agrupados de acordo com seu idioma, gerando duas nuvens de palavras, sendo uma em inglês e outra em português.

Por fim, as ênfases e ressalvas dos pareceres foram analisadas individualmente para identificar os motivos pelos quais os pareceres não foram considerados adequados. Além disso, foi observado se as ONGs que obtiveram ressalva ou ênfase em 2016 em seus pareceres conseguiram aprimorar no ano seguinte, de modo a receber um parecer sem ressalvas. Adicionalmente, analisa-se as causas de pareceres com parágrafos com opiniões modificadas e/ou com parágrafos de ênfase.

4 RESULTADOS

4.1 Características das ONGs

As 74 ONGs e 139 relatórios analisados nesta pesquisa estão localizadas em 21 países diferentes. O país com a maior concentração de ONGs é o Estados Unidos (América do Norte), com um total de 31 organizações (42%). Na sequência Suíça, Holanda e Reino Unido com oito, seis e cinco organizações sediadas em cada país, respectivamente. Conforme apresentado na Figura 1, identifica-se a existência de 27 ONGs que possuem sua sede em países da Europa, em oito países distintos. Adicionalmente, o terceiro continente com maior quantidade de ONGs é a Ásia, com oito organizações. Por fim, identificam-se ONGs sediadas na América do Sul (quatro), África (três) e Oceania (um).

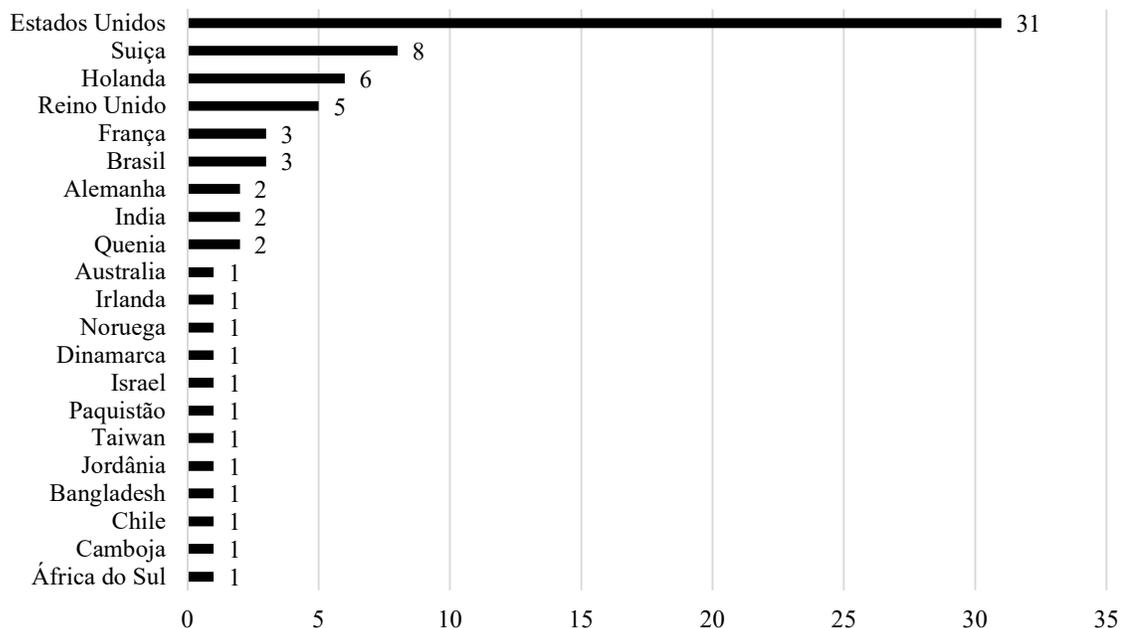


Figura 1: Quantidade de ONGs por país

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Quanto ao setor de atuação das ONGs, esta informação foi obtida por meio do NGO Advisor (2019), no qual as ONGs informam quais os setores que enfatizam sua atuação. Nesse sentido, as ONGs, por vezes, não se restringem apenas a um setor de atuação, atuando com mais de um enfoque. A ONG Acted, por exemplo, informa que atua em 14 setores distintos, sendo o número máximo nas organizações pertencentes a este estudo.

Foram identificados 28 setores de atuação, conforme apresentado na Tabela 2, sendo que 14 ONGs declararam que atuam em somente um setor, enquanto as 60 restantes declararam que diversificam sua atuação. Ainda, os setores com maior número de organizações atuando em 2018 foram “*Economic Empowerment*” e “*Children & Youth*”, ambos com 24 ONGs e na sequência tem-se o setor “*Health*”, com 21 ONGs atuantes.

Tabela 2:

Setor de atuação das ONGs

| Setor(es) | Quantidade |
|---|------------|
| Economic Empowerment e Children & Youth | 24 |
| Health | 21 |
| Emergency - Crisis e Education | 19 |
| Human Rights e Community Building | 14 |
| Refugees - Shelter | 13 |
| Nutrition - Food e Capacity building | 11 |
| Inclusion; Enviroment e Social Justice | 9 |
| Knowledge Sharing | 8 |
| Micro Finance | 7 |
| Habitat; Sanitation; Gender Issues e Water | 6 |
| Law and Justice e ICTs | 4 |
| Energy; Peacebuilding; Demining; Networking for Good | 3 |
| Anti-violence | 2 |
| Mine e Democracy | 1 |

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Verifica-se, por meio da Figura 2, que 24 ONGs foram fundadas entre os anos 2000 e 2009, 16 na década de 90 e nove na década de 1970 e 1980. Deste modo, observa-se que uma quantidade relevante de ONGs possui fundação mais recente, pois foram fundadas no século 21.

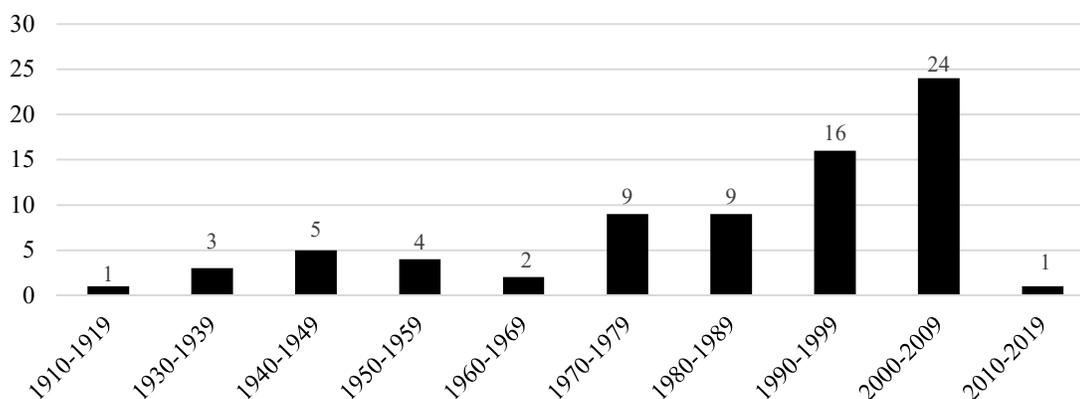


Figura 2: Quantidade de ONGs fundadas por década

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Foi possível identificar 19 princípios contábeis utilizados dentre as 74 ONGs analisadas. O mais utilizado pelas organizações foi o US GAAP (*United States Generally Accepted Accounting Principles*), equivalente a 38 relatórios de auditoria. Outro princípio que obteve grande utilização, foi o UK GAAP (*United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles*), com o total de 7 entidades que a aplicam. Este resultado está atrelado à sede principal, e, conforme demonstrado acima, os Estados Unidos é o país com maior ONGs sediadas, dentre a amostra coletada.

O resultado de 19 princípios geralmente aceitos distintos resulta de uma diversidade de países onde as organizações possuem sua sede principal, portanto sendo obrigadas a seguir os princípios correlatos com esta sede administrativa.

Tabela 3:

GAAPs com maior quantidade

| GAAP | Quantidade |
|----------------|------------|
| USGAAP | 38 |
| UKGAAP | 7 |
| Dutch GAAP | 5 |
| Swiss GAAP FER | 4 |
| BRGAAP | 3 |
| Demais GAAPs | 14 |

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

A partir dos resultados supracitados é possível identificar algumas características sobre as ONGs que compuseram a amostra deste estudo. A relevante quantidade de ONGs sediadas nos EUA bem como a fundação majoritária a partir da década de 1990 destacam-se.

4.2 Auditoria nas ONGs

Foi examinado quais as firmas de auditoria prestaram o serviço de auditoria externa para as ONGs analisadas na presente pesquisa. Na Tabela 4 é possível identificar quais

foram as firmas de auditoria que efetuaram a auditoria externa das ONGs e a prestação de serviços nos anos de 2017, 2016 e no total.

Das empresas de auditoria conhecidas como *Big Four*, a que mais prestou serviços para as ONGs foi a KPMG com o total de 21 relatórios, seguida pela Ernst & Young (EY) com 15. Na sequência, a PricewaterhouseCoopers (PwC) com 13 e a Deloitte com apenas três ONGs auditadas. Ademais, foi possível identificar duas empresas que atuam como membros das firmas maiores, como por exemplo a A. F. Ferguson & Co (firma membro da PwC) e a A. Qasem & Co (firma membro da Ernst & Young), as quais foram contabilizadas nesta tabela.

Outras grandes empresas que atuam neste ramo, como a BDO, Grant Thornton e RSM, auditaram sete, oito e quatro ONGs, respectivamente. Cabe ressaltar que a ONG “Doctors Without Borders” foi auditada por duas das maiores empresas, a saber, Ernst & Young e KPMG, em conjunto nos dois anos analisados.

Tabela 4:

Empresas de Auditoria

| Empresa de auditoria | 2017 | | 2016 | | Total | |
|---------------------------------|-----------|---------------|-----------|---------------|------------|---------------|
| | Qtd. | (%) | Qtd. | (%) | Qtd. | (%) |
| KPMG | 11 | 16,42 | 10 | 13,89 | 21 | 15,11 |
| Ernst & Young | 6 | 8,96 | 9 | 12,50 | 15 | 10,79 |
| PwC | 6 | 8,96 | 7 | 9,72 | 13 | 9,35 |
| Grant Thornton | 4 | 5,97 | 4 | 5,56 | 8 | 5,76 |
| BDO | 4 | 5,97 | 3 | 4,17 | 7 | 5,04 |
| RSM | 2 | 2,99 | 2 | 2,78 | 4 | 2,88 |
| Deloitte | 1 | 1,49 | 2 | 2,78 | 3 | 2,16 |
| Ernst & Young + KPMG | 1 | 1,49 | 1 | 1,39 | 2 | 1,44 |
| Demais empresas | 32 | 47,76 | 34 | 47,22 | 66 | 47,48 |
| Total | 67 | 100,00 | 72 | 100,00 | 139 | 100,00 |

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Por meio da análise dos pareceres, identificou-se que, das 74 organizações que possuíam relatórios de auditoria, 70 foram escritos no idioma inglês, três em português e apenas um em francês. Com relação ao total de pareceres 132 foram escritos em inglês, seis em português e um em francês, totalizando os 139 pareceres analisados.

Com relação ao tamanho do parecer, foi encontrado em média relatórios com 2 páginas, sendo que o máximo observado em ambos os anos foi 4 páginas (Child Helpline International) e o mínimo de 1 página para 22 ONGs. Com relação ao número de palavras, em média o parecer possuiu 582 palavras em 2016 e 642 palavras em 2017. O número máximo de palavras em um parecer, no período, foi 1226 palavras (Bhopal Medical Appeal) e o mínimo foi 41 palavras (Akshaya Patra Foundation).

Apresenta-se na Figura 3 as nuvens de palavras para os pareceres em inglês e português, elaboradas por meio do *software* Iramuteq. Foram analisadas as 50 palavras mais frequentes com o objetivo de tornar possível observar as palavras. Caso fossem incluídas mais palavras tornar-se-ia difícil a identificação clara das palavras.

Relativo à nuvem referente aos pareceres em inglês, é possível identificar palavras como: *Audit*, *Statement* e *Opinion* de pronto. Ademais, palavras como *misstatement*, *responsability* e *accordance* são características de pareceres de auditoria em língua inglesa. As palavras com maior frequência são demonstração, auditoria e contábil, quando da análise dos pareceres em português. Palavras como fraude, distorção e opinião também foram características nos relatórios analisados.

O padrão de alguns termos chaves nos relatórios é justificado a partir das ISAs, a qual evidencia como deverão ser realizados todos os pareceres de auditoria e suas obrigatoriedades. Além disso, é possível identificar que existem palavras que constam em

auditada pela A.Qaesem & Co, subsidiária da EY e a One Acre Fund, auditada pela BDO, com seus relatórios assinado apenas pela firma de auditoria. E por fim, a Global Alliance for Improved Nutrition, como um exemplo de relatório com duas assinaturas eletrônicas responsáveis.



Figura 4: Exemplos de assinaturas nos relatórios analisados

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Grande parte dos relatórios assinados apenas pela firma de auditoria são referentes à ONGs sediadas nos Estados Unidos, devido ao regimento da norma específica do país, sendo responsabilidade integral da firma caso ocorram problemas futuros. As três organizações brasileiras possuem assinatura do sócio responsável pelos trabalhos, como forma de responsabilidade individual do projeto, assim como a firma. Segundo a NBC TA 700, no Brasil é exigido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) “a identificação do auditor, tanto da firma como do sócio ou responsável técnico”.

Quanto à ressalva e ênfase dos pareceres de auditoria, seis pareceres apresentaram uma opinião com ressalva. A empresa de auditoria O'Connor Davies emitiu duas opiniões com ressalva para a ONG Ashoka (2016 e 2017). A Audisa Auditores Associados emitiu o relatório de auditoria com ressalva para a ONG Viva Rio em 2017 e a Binah Auditores em 2016. Outra ONG que obteve um relatório com ressalva foi o Instituto da Criança, a qual foi auditada pela Auditasse Auditores Independentes em ambos os anos. Cabe ressaltar que das três ONGs com parecer ressalvados, duas possuem sede no Brasil enquanto a outra sede nos Estados Unidos.

Em 2016, foram identificados cinco relatórios com ênfase, sendo eles referentes às ONGs (empresa de auditoria): Grameen Foundation USA (Gelman, Rosenberg & Freedman), Action Aid (Ernst & Young), Plan International (PwC), Gram Vikas (NRSM & Associates) e Krousar Thmey (PwC). Já em 2017, este número foi reduzido para 3, sendo elas a Grameen Foundation USA, Action Aid e Plan International. As outras duas organizações (Gram Vikas e Krousar Thmey) aperfeiçoaram suas demonstrações e conseguiram um parecer sem ênfases no ano seguinte.

As ênfases encontradas nos pareceres ao longo da pesquisa foram sumarizadas na Tabela 6, em conjunto com os nomes das ONGs e empresas de auditoria. Duas ONGs (Action Aid e Krousar Thmey) prepararam suas demonstrações para usuários internos, quando o objetivo de publicar as demonstrações em seus *websites* é justamente informar os usuários externos, como doadores e governo. Dentre as demais ênfases encontra-se a

dúvida substancial da continuidade da organização e lançamentos não refletidos em suas devidas contas na contabilidade.

Tabela 6:

Ênfases

| ONG | Empresa de Auditoria | Ano(s) | Opinião |
|--------------------|------------------------------|-------------|--|
| Grameen Foundation | Gelman, Rosenberg & Freedman | 2017 e 2016 | A ONG sofreu uma perda substancial das operações e tem uma deficiência líquida de capital que levanta dúvidas substanciais sobre sua capacidade de continuidade. |
| Action Aid | EY | 2017 e 2016 | As demonstrações financeiras foram publicadas para os membros da Federação e podem não ser adequadas para outra finalidade. |
| Plan International | PwC | 2017 e 2016 | As entidades incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas não operaram como uma entidade única durante o ano. |
| Gram Vikas | NRSM & Associates | 2016 | A organização recebeu uma soma para o resgate de certificados de unidade de fundos mútuos e não foi refletida na conta de receita e despesas. |
| Krousar Thmey | PwC | 2016 | As demonstrações financeiras são preparadas seguindo as políticas contábeis descritas pela ONG nas notas explicativas e podem não ser adequadas para outra finalidade. |

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

As ressalvas encontradas nos pareceres ao longo da pesquisa foram resumidas por meio da Tabela 7, em conjunto com os nomes das ONGs e empresas de auditoria. As ONGs que apresentaram ressalvas no ano de 2016 não conseguiram aprimorar suas operações de maneira que a empresa de auditoria externa alterasse sua opinião em 2017. O baixo nível dos controles internos foi a principal causa para a opinião com ressalva. Foram identificadas ONGs que não apresentaram controles internos para a conta caixa e equivalente e receitas, sem balanços consolidados e sem reconhecer provisões durante a pesquisa, além de suscitar dúvidas substanciais sobre a continuidade da organização.

Tabela 7:

Ressalvas

| ONG | Empresa de Auditoria | Ano(s) | Opinião |
|----------------------|---------------------------------|-------------|---|
| Ashoka | O'Connor Davies | 2017 e 2016 | A Ashoka não consolidou os ativos, passivos, receitas e despesas de suas Controladas nas quais possui participação financeira controladora, conforme exigido pelos princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos da América. |
| Viva Rio | Audisa Associate auditores | 2017 e 2016 | A ONG não mantinha um controle individualizado para os ativos da usina e sua depreciação. |
| Instituto da Criança | Auditasse Independent auditores | 2017 e 2016 | A ONG depende de ajuda externa e levanta dúvidas substanciais sobre sua capacidade de continuar em continuidade. |

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Na amostra deste estudo, identifica-se maior incidência de ressalvas em organizações sediadas no Brasil. Concomitantemente, verifica-se que a frequência de opiniões modificadas em relação às demonstrações financeiras das ONGs é de apenas 4%.

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi examinar os atributos dos relatórios de auditoria das maiores ONGs internacionais. Para isso foram coletados pareceres de auditoria de 74 ONGs participantes do ranking elaborado por NGO Advisor (2019), sendo examinados um total de 139 pareceres. Os resultados indicaram apenas seis relatórios com ressalva e oito relatórios com ênfase, ou seja, para as demais organizações, as demonstrações financeiras divulgadas encontraram-se de acordo com as legislações e normas de contabilidade geralmente aceitas.

Ao final do parecer, o responsável pelo serviço de auditoria deve assiná-lo com vistas a poder ser responsabilizado pelo serviço no futuro. Notou-se que 55% dos relatórios analisados são assinados diretamente com o nome da firma de auditoria, devido à jurisdição dos Estados Unidos seguir a ISA 700 e este ser o local onde mais se encontram ONGs sediadas dentro da amostra no estudo. Outro aspecto a ser ressaltado é a baixa representatividade de mulheres responsáveis pela assinatura do relatório, representando apenas aproximadamente 9% do total de relatórios. Entretanto, devido à representatividade dos relatórios assinados apenas pela firma de auditoria, não é possível identificar com precisão a quantidade de assinaturas por gênero dos relatórios, possuindo então uma limitação no estudo.

Identificou-se que, as organizações que receberam um parecer com modificação, não conseguiram se adequar às normas contábeis utilizadas e melhorar o nível de informação divulgado em suas demonstrações, já que, ao invés de haver uma melhora nos saldos, de um ano para outro os motivos para ressalva aumentaram e, em uma organização até acrescentou-se um parágrafo de ênfase no relatório (Instituto da Criança). Entre elas, o baixo nível de mecanismos de controles internos das organizações mostra-se perceptível devido à falta de controle financeiro sobre contas importantes para as ONGs, como, por exemplo, Caixa, Contas a Pagar, controle de Receitas e falta de reconhecimento de provisões e realização da consolidação, itens obrigatórios nas normas contábeis.

Nos pareceres com ênfases, o resultado não foi muito diferente. Das cinco ONGs em 2016, duas são referentes à limitação do uso das demonstrações contábeis (Action Aid e Krousar Thmey), as quais foram realizadas voltadas para os usuários internos, como diretores, e, portanto, pode não ser adequado utilizá-las para outra razão. Em 2017, esse número caiu para três. Contudo, é possível identificar que, uma organização que havia recebido um parecer com ênfase não foi auditada neste ano, e, portanto, não obteve um parecer de auditoria para ser analisado. Já a outra ONG que conseguiu um parecer sem modificação e ênfase foi a Gram Vikas, que em 2016 obteve ênfase devido a um recebimento que não teve impacto na conta de receitas e despesas. Este fato não se repetiu no ano seguinte, pois a organização conseguiu ajustar sua contabilidade a fim de apresentar saldos mais fidedignos com a realidade desta.

Não foram identificados padrões claros para a ocorrência das opiniões e ênfases entre as organizações analisadas. No entanto, há uma incidência maior de ressalvas em ONGs brasileiras. Na proporção apresentada, havia três organizações brasileiras no ranking utilizado, e, destas, duas apresentaram opiniões com ressalva em ambos os anos analisados, o que faz questionar a confiabilidade das informações emitidas por ONGs brasileiras.

O presente estudo possui algumas limitações. A primeira é referente a divulgação das demonstrações financeiras e relatórios anuais por parte das ONGs coletadas, pois nem todas as organizações divulgaram as informações estudadas. Identificou-se que diversas ONGs não emitem as demonstrações financeiras completas, e, portanto, não realizam a auditoria delas. A limitação se deu também na análise dos parágrafos de ênfase e ressalva,

devido ao baixo índice de ocorrências no período analisado. Ainda, durante a pesquisa, limitações nos pareceres de auditoria tornaram-se complicadores, pois alguns se encontravam em formato digitalizado, dificultando sua coleta. Isto demonstra que há espaço para o desenvolvimento de relatórios mais informativos e mais bem elaborados, a fim de facilitar a análise deles.

Alguns questionamentos permanecem para pesquisas futuras, como uma análise num período mais longo buscando identificar situações onde as empresas de auditoria foram alteradas bem como a alteração da opinião emitida no parecer. Uma análise com mais organizações é importante, tendo em vista que no presente estudo se teve como enfoque organizações de maior porte, justificada pela participação no ranking elaborado pela NGO Advisor (2018) e estar posicionada nas 100 primeiras colocações. Estudar organizações que não estão presentes neste ranking, além de uma análise apenas de ONGs brasileiras, a fim de verificar padrões peculiares de organizações sediadas nesse contexto econômico e social.

REFERÊNCIAS

- Attie, William (2010). Auditoria: Conceitos e Aplicações. São Paulo: Editora Atlas S.A.
- Borely, Armando Madureira; Cardozo & Julio Sergio de Souza. (2005). Auditoria Como Ferramenta Estratégica de Controles de ONGs. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ – v.10, n.1, 2005, p.41 – 58.
- Boynton, William C.; Johnson, Raymond N. & Kell, Walter G. *Auditoria*; tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.
- Burks, J. J. (2015). Accounting errors in nonprofit organizations. *Accounting Horizons*, 29(2), 341–361. <https://doi.org/10.2308/acch-51017>
- Cardozo, J. S. S. (1989). 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, v. 18, n. 56, pp. 44-52
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC TA 700. Dá nova redação à NBC TA 700 que dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília: CFC, 2016. Recuperado de: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 30 abril. 2019.
- Conway, S. L., O’Keefe, P. A. & Hrasky, S. L. (2015). Legitimacy, *accountability* and impression management in NGOs: the Indian Ocean tsunami. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(7), 1075–1098. <https://doi.org/10.1108/aaaj-04-2012-01007>
- Damascena, L. G., Firmino, J. E. & Paulo, E. (2011). Estudo sobre os pareceres de auditoria: análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa. *Contabilidade Vista & Revista*, 22(2), 125-154.
- D’Agostino, Rosanne (2011, Outubro 27). “Entenda Como Ocorrem Fraudes Nos Convênios Entre ONGs e Governos.”. Recuperado de <https://g1.globo.com/politica/noticia/2011/10/entenda-como-ocorrem-fraudes-nos->

convenios-entre-ons-e-governos.html.

- Dennis M. López, Kevin T. Rich & Pamela C. Smith (2013) "Auditor size and internal control reporting differences in nonprofit healthcare organizations", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 25 Issue: 1, pp.41-68, <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-25-01-2013-B003>
- Ebrahim, A. (2003). *Accountability In Practice: Mechanisms for NGOs. World Development*, 31(5), 813–829. [https://doi.org/10.1016/S0305-750X\(03\)00014-7](https://doi.org/10.1016/S0305-750X(03)00014-7)
- Formigoni, H., Antunes, M. T., Leite, R. & Paulo, E. (2009). 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. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(3), 149-167. Recuperado de <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/364>
- Gálvez Rodríguez, M. del M., Caba Pérez, M. del C. & López Godoy, M. (2012). Determining Factors in Online Transparency of NGOs: A Spanish Case Study. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 23(3), 661–683. <https://doi.org/10.1007/s11266-011-9229-x>
- Greenlee, J., Fischer, M., Gordon, T. & Keating, E. (2007). An investigation of fraud in nonprofit organizations: Occurrences and deterrents. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 36(4), 676–694.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2008), 'International Standard on Auditing (ISA) 700: The independent auditor's report on a complete set of general purpose financial statements', *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, Part I*, New York: IFAC, pp. 561–79.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2008), 'International Standard on Auditing (ISA) 705: Modifications to the opinion in the independent auditor's report', *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, Part I*, New York: IFAC, pp. 684–709.
- Iudícibus, Sérgio De, Marion, José Carlos & Pereira, Elias. (1999). *Dicionário De Termos De Contabilidade*. São Paulo: Editora Atlas S.A.
- López, D. M., Rich, K. T. & Smith, P. C. (2013). Auditor size and internal control reporting differences in nonprofit healthcare organizations. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 25(1), 41–68. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-25-01-2013-B003>
- Masdar, N. M. H. (2015). The Practices of Upward *Accountability* in the Malaysian NGO. *Procedia Economics and Finance*, 31(15), 152–160. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01142-9](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01142-9)
- May, Oliver (2016, Agosto 25). "It's time to talk about fraud in aid agencies". Recuperado de <https://www.theguardian.com/global-development-professionals-network/2016/aug/25/fraud-aid-agencies-upset-public>
- NGOAdvisor (2019). NGOAdvisor. Recuperado de <https://www.ngoadvisor.net/>

- Pinheiro, G. J. & Cunha, L. R. S. (2003). A importância da auditoria na detecção de fraudes. *Contabilidade Vista & Revista*, 14(1), 31-48.
- Salamon, L. M. & Sokolowski, S. W. (2016). Beyond Nonprofits: Re-conceptualizing the Third Sector. *Voluntas*, 27(4), 1515–1545. <https://doi.org/10.1007/s11266-016-9726-z>
- Tate, S. L. (2007). Auditor change and auditor choice in nonprofit organizations. *Auditing*, 26(1), 47–70. <https://doi.org/10.2308/aud.2007.26.1.47>
- Unerman, J. & O'Dwyer, B. (2010). Ngo *Accountability* And Sustainability Issues In The Changing Global Environment. *Public Management Review*, 12(4), 475–486. <https://doi.org/10.1080/14719037.2010.496258>
- Verbruggen, S., Christiaens, J., Reheul, A. M. & Van Caneghem, T. (2015). Analysis of Audit Fees for Nonprofits: Resource Dependence and Agency Theory Approaches. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 44(4), 734–754. <https://doi.org/10.1177/0899764014551279>
- Vermeer, T. E., Edmonds, C. T. & Asthana, S. C. (2014). Organizational Form and Accounting Choice: Are Nonprofit or For-Profit Managers More Aggressive? *The Accounting Review*, 89(5), 1867–1893. <https://doi.org/10.2308/accr-50796>