

Auditoria independente nos contratos de parceria em entidades do terceiro setor, à luz da lei 9.790/99¹

*Independent Audit in Partnership Contracts in the Third Sector Entities,
Under the Law 9.790/99*

Raimundo Nonato Lima Filho
Mestrando em Contabilidade
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal da Bahia

Resumo

O terceiro setor é um dos setores da economia que conjuntamente com os setores público e privado agem para favorecer a coletividade. De iniciativa privada, porém, sem fins lucrativos, surge como meio alternativo de suprimento das carências sociais, face à incapacidade do Estado que não consegue suprir as necessidades básicas da sociedade. De um modo geral as organizações buscam fontes de captação de recursos para atingir seus objetivos. Essa necessidade de recursos também é inerente às entidades do terceiro setor, dentre elas as ONG's (Organização não governamental) e OSCIP's (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público). Uma das fontes de captação de recursos utilizadas por essas entidades é a celebração de contratos de parceria com a iniciativa pública e/ou privada. A efetivação desses contratos de parceria é regida pela Lei 9.790/99. Esse ato normativo exige a auditoria dos recursos utilizados. Dessa forma, a Auditoria desses contratos de parceria, assume um papel de suma importância para a transparência desse processo de utilização de recursos de terceiros, sejam públicos ou privados. Nesse trabalho, demonstramos a importância da Auditoria nos contratos de parceria para as entidades do terceiro setor. O foco apresentado discorre acerca dos preceitos regulamentados pela Lei 9.790/99, conhecida como lei das OSCIP's.

Palavras-chaves: Auditoria; Terceiro Setor; Estado.

Abstract

The third sector is a sector of the economy together with the public and private sectors act to promote the collectivity. In private initiative, however, nonprofit, emerges as an alternative means of supply of social deprivation, given the inability of the state that fails to meet the basic needs of society. Generally organizations seek sources of raising funds to achieve their goals. This need for resources is also required by the third sector entities, among them NGOs (Non Governmental Organisation) and OSCIP's (Civil Society Organization of Public Interest). One source of fundraising used by these entities is the procurement of partnership with the public and / or private initiative. The effectiveness of these partnership contracts are governed by Law 9.790/99. This act requires the legislative audit of the resources used. Thus, the audit of the contracts of partnership takes a role of paramount importance to the transparency of this process of using third-party resources, whether public or private. In this study, we demonstrate the importance of Audit in partnership contracts for the third sector entities. The focus presented talks about the precepts regulated by Law 9.790/99, known as the law of OSCIP's.

Keywords: Audit; Third Sector; state.

¹ Publicado no VII Congresso Brasileiro de Administração, realizado em Recife-Pe, em Junho 2010.

1 INTRODUÇÃO

Um dos principais motivos para que o terceiro setor exista é justamente sua capacidade de solucionar problemas que afetam a sociedade, tendo em vista a incapacidade do Estado como gestor das necessidades sociais básicas. Porém, constantes escândalos envolvendo repasses de verbas do governo e de empresas privadas para Organizações Não Governamentais (ONG's) denigrem a imagem dessas entidades no Brasil, surgindo a necessidade de leis mais rigorosas com exigência de auditoria dos recursos aplicados. Os interessados em colocar recursos no Terceiro Setor, sentem-se mais seguros com a Auditoria para verificação da adequada utilização desses desembolsos.

De acordo com estimativas do IBGE (2007, p. 01), existem aproximadamente 500 mil ONG's no Brasil. Somente com o Poder Público são firmados aproximadamente 30 mil contratos de parceria por ano, de acordo com o ministro do TCU Marcos Bemquerer Costa. Segundo a Controladoria Geral da União, de 1999 a 2006 foram repassados R\$ 48,02 bilhões para ONG's brasileiras.

Diante do volume expressivo desses recursos, surge a necessidade do processo de auditoria nesses contratos de parceria, visando a transparência na aplicação e uso dos recursos recebidos. Em uma pesquisa realizada pela KPMG, empresa internacional de Auditoria (São Paulo, 2007), quase 90% das entidades do terceiro setor não têm sequer registros contábeis básicos, o que dificulta os trabalhos de auditoria.

As entidades do terceiro setor vêm buscando se adequar às Normas Brasileiras de Contabilidade NBC no sentido de implantar melhores sistemas de controles internos e aperfeiçoar os seus registros contábeis. Uma dessas mudanças de comportamento é a crescente contratação de auditores independentes para verificação dos recursos obtidos, visando a confiabilidade das empresas ou entes mantenedores.

De acordo com o Ministério da Justiça, através do CNES – Cadastro Nacional de Entidades, existem três OSCIP's cadastradas na cidade de Petrolina, a Associação Cristo Rei de Amparo e Desenvolvimento da Família, Associação Reconstruir e Jovem Sertão, mas nenhuma dessas são auditadas; impossibilitando que essa pesquisa assuma um caráter empírico-analista.

Diante desse contexto a problemática deste estudo centra-se na seguinte questão: **a auditoria, enquanto técnica da ciência contábil, deve ser um instrumento obrigatório para as organizações do Terceiro Setor?**

Assim, o objetivo geral desse trabalho é demonstrar a importância de Auditoria nos Contratos de Parceria de entidades do Terceiro Setor, denominadas OSCIP's e regulamentadas pelo Lei 9.790/99. Para uma melhor operacionalização, tal objetivo foi desmembrado nos seguintes objetivos específicos: a) demonstrar a necessidade de adequação contábil das entidades do terceiro setor como forma de continuidade; b) conhecer os principais procedimentos que devem ser observados nos Contratos de Parceria nas OSCIP's regidos pela Lei 9.790/99; c) detalhar quais as exigências legais para a auditoria externa dos contratos de parceria; e d) demonstrar a necessidade da elaboração de prestação de contas pelas OSCIP's por profissional contábil habilitado.

A escolha do tema se deu sob dois alicerces, o primeiro devido a identificação pessoal com o tema Auditoria, e o segundo, buscamos selecionar um tópico atual com o intuito de trazer uma nova discussão sobre um tema tão recente que é o Terceiro Setor.

A metodologia utilizada corresponde a revisão bibliográfica e exploratória para a análise e interpretação crítica sobre o tema. Quanto a isso, Ribeiro e Sousa comentam:

A revisão bibliográfica consiste no exame da literatura científica, para levantamento e análise do que já se produziu sobre determinado tema. Domínio da bibliografia especializada. A bibliografia retrospectiva e/ou atualizada caracteriza a relevância de determinadas áreas do conhecimento exaustivo do que já foi publicado sobre um assunto; atualização do pesquisador, evitando-se duplicação de pesquisas, redescobertas, acusações de plágio e perda de tempo; atualização do profissional e/ou educação continuada. (RIBEIRO E SOUSA, 2006, p. 22)

O levantamento da literatura já publicada na área, que serve de base à pesquisa, não é uma simples transcrição de textos, mas uma discussão sobre as idéias, fundamentos, e conclusões de pensadores selecionados, relacionando suas fontes conforme normas pertinentes. Essa técnica permite conhecer as contribuições de outros pesquisadores, com dados e informações sobre determinado assunto de interesse para o trabalho do pesquisador.

O objeto de estudo desta pesquisa foi a Lei nº 9.790, de 23-03-1999, conhecida como Lei das OSCIP'S, bem como o uso de livros, dissertações, monografias e artigos científicos.

2 O TERCEIRO SETOR NO BRASIL

2.1 OS SETORES DA ECONOMIA

É de grande importância a existência de três setores para que se possa atender as necessidades de toda a coletividade, pois estes devem sempre interagir entre si. Os três setores são: a) Primeiro Setor: Governo (Questões sociais); b) Segundo Setor: Mercado (Questões individuais); e c) Terceiro Setor: Organizações Privadas.

A união destes três setores vem de forma a favorecer a coletividade como um todo. Importante salientar que tais setores devem agir em conjunto para atingirem seus fins. A relação entre os três setores (Figura 1) demonstra que o Primeiro Setor é formado pelas instituições públicas, ou seja, as que fazem parte do governo, representante do Estado e maior provedor das necessidades sociais. O Segundo Setor é formado pelas instituições do setor privado, ou seja, as relacionadas ao mercado, cuja finalidade produtiva visa a satisfação das vontades individuais com vistas à obtenção de lucros. O Terceiro Setor é formado por organizações não governamentais – ONG's, o setor passar a existir com o aumento das carências e ameaças de falência do Estado; a mesma iniciativa privada passou a se preocupar com questões sociais, vez que o Estado não mais consegue fazer frente às políticas públicas. Vale ressaltar, que essa tendência social já está sendo assumida também pelas empresas, estas estão se tornando modernamente agentes sociais, a exemplo temos o Banco Bradesco S/A que criou a Fundação Bradesco, com o intuito que levar o ensino a jovens carentes.

As expressões comumente utilizadas para identificar o terceiro setor são “entidade”, “ONG” (Organização Não Governamental), “instituição”, “instituto”, essas denominações servem apenas para designar, ao final, uma associação ou fundação, as quais guardam

importantes diferenças jurídicas entre si.

Verifica-se, então, a necessidade de entrosamento dos três setores visando um perfeito crescimento social.

A figura abaixo demonstra precisamente a relação dos três setores:

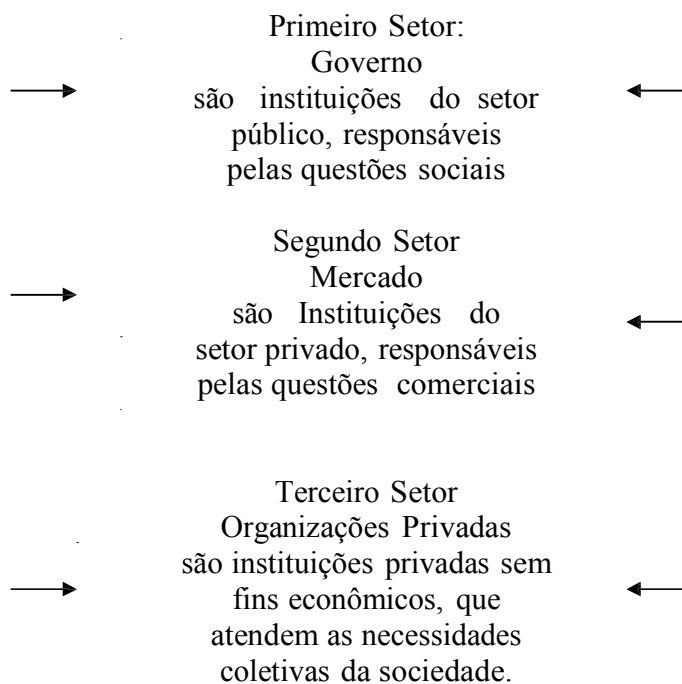


Figura 1: Relação dos Três Setores

Fonte: Manual de Procedimentos Contábeis Para Fundações e Entidades de Interesse (2003) – Adaptação realizada pelo autor.

2.2 DA NATUREZA JURÍDICA.

Conforme define o artigo 44 do Código Civil Brasileiro, as entidades do terceiro setor são qualificadas como pessoas jurídicas de direito privado.

Assim dispõe o art. 44 do Novo Código Civil:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado: I — as associações;
II — as sociedades; III — as fundações.

Parágrafo único. As disposições concernentes às associações aplicam-se, subsidiariamente, às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código.

As ONGs são um novo ente jurídico, composto por sindicatos, igrejas, fundações, partidos políticos entre outros. Esta nomenclatura de organização não governamental - ONG ou terceiro setor é concedida a Sociedades Civas de Direito Privado, que não apresentem finalidade lucrativa e estejam constituídas como um dos entes previstos para esta espécie no Direito Civil.

A ONG tem existência jurídica privada, mas apresenta função social pública. Assim se configura tanto para o direito privado quanto para o direito público, sem contar que é uma reafirmação para o Direito Social.

O Direito Social cuida de aspectos do direito relacionados com interesses privados gerenciados pelo poder privado, mas com grande importância social. O Direito Privado se ocupa com os aspectos do direito relacionados com interesses particulares. O Direito Público cuida de aspectos do direito relacionados com interesses privados, gerenciados pelo Poder Público dada a sua alta relevância social.

2.3 O SURGIMENTO DO TERCEIRO SETOR

O terceiro setor surge como reflexo das mudanças sofridas pelo Estado e pela sociedade. O setor privado de fins públicos resulta da necessidade de realização de atividades para cuja execução o Estado é ineficiente ou não se interessa e tampouco interessam ao mercado. (FALCAO, 2006, p. 20).

Diante da falência da forma de participar do Estado, a sociedade civil buscou meios alternativos de participação, surgindo então o terceiro setor como uma forma de democracia participativa.

Na ótica de Joaquim Falcão, o terceiro setor se apresenta como uma nova forma de participação direta do indivíduo no Estado. Este modelo está em crescente ascensão ao lado do clássico modelo da democracia representativa e esse sistema parte da verificação da insuficiência do sistema partidário oligopolista e de que o governo entendido como Poder Executivo está fora de controle.

O terceiro setor é basicamente uma iniciativa do setor privado, seja empresarial, comunitário ou sindical. Não visa nem o lucro, nem o poder. Não obstante, justifica-se pela busca de um fim eminentemente público. Busca soluções e influência. É um setor privado, porém público, como se costuma dizer. Esta aparente ambigüidade constitui sua razão de ser. Aliás, só é ambigüidade para aqueles que reduzem as relações sociais à oposição entre o público e o privado, entre o governo e a sociedade. (FALCAO, 2006, p. 119).

O terceiro setor surge justamente de uma situação criada pelo próprio Estado, que não consegue administrar todas as situações, então a sociedade organizada passou a se interagir de forma a suprir os serviços mal prestados pelo Governo aos cidadãos e por consequência se desenvolvem cada vez mais.

A busca do equilíbrio entre manter um mercado atuante e o atendimento das necessidades sociais e interesses nacionais poderá ser alcançada através de uma aliança construtiva e bem compreendida entre o mercado, o Estado democrático e o próprio cidadão enquanto ser atuante em benefício de sua comunidade. As atividades de cidadania participativa enquadram-se entre as atividades “não lucrativas” que atualmente se reúnem sob o manto do terceiro setor. (ANDRADE, 2005, p. 73).

2.4 O TERCEIRO SETOR NO BRASIL

O conceito de terceiro setor no Brasil ainda não se encontra assentado. É um termo traduzido do inglês “Third Sector” que nos Estados Unidos é frequentemente utilizado acompanhado da frase “Non Profit Organizations”, resultando a expressão “Terceiro Setor – Organizações Sem Fins Lucrativos”. No Brasil, de acordo com o IBGE (2007) são cerca de 500 mil entidades, e nos primeiros sete anos da Lei 9.790/99 foram repassados do Governo para essas entidades mais de 48 bilhões de reais, configurando a importância e relevância desse setor para a Economia.

Muito mais do que uma análise cronológica da nomenclatura Terceiro Setor ou outros análogos, tais como ONGs e OSCIP’s – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, procuramos enfatizar o cenário e a motivação inerentes às instituições que são agrupadas sob este título, pois é isto que nos ajudará a focalizar melhor o nosso problema de pesquisa.

Rubem César Fernandes (1997, p. 32) discorre que o termo “ONG” no Brasil está mais associado a um tipo particular de organização surgida na década de 70, em razão do sistema internacional de cooperação para o desenvolvimento do Terceiro Mundo. É importante notar que foram as ONGs as primeiras entidades a se organizar coletivamente e apresentar sua identidade e valores à sociedade, através da negação ao assistencialismo e promoção da defesa de direitos.

O terceiro setor em sua constituição é um setor privado, porém sua finalidade é pública, formado de instituições que podem ser distinguidas como organizações estruturadas, localizadas fora do aparato formal do Estado, que não distribuem lucros auferidos com suas atividades entre os seus diretores ou entre um conjunto de acionistas; são autogovernadas e envolvem as pessoas num significativo esforço voluntário.

De acordo com Cardoso apud Ioschpe (2005, p. 86), discorre sobre o terceiro setor afirmando que este difere do primeiro setor que é público e do segundo setor representado pelas atividades lucrativas, enfatizando o caráter autônomo e inédito que tem inovado as mudanças na sociedade, que se define por não ser nem governo nem empresa, não se submete à lógica do mercado ou governamental, constitui um novo espaço de pensar e agir sobre a realidade social e tem o mérito de romper a dicotomia entre o público e o privado; é o início de uma esfera pública não-estatal e de iniciativas privadas com sentido público, o que vem a enriquecer a dinâmica social. Fazem parte do terceiro setor instituições filantrópicas, organizações voltadas para a defesa dos direitos de grupos específicos da população, as múltiplas experiências de trabalho voluntário e mais recentemente a filantropia empresarial.

O Estado Brasileiro é alvo de constante evolução, assim como a sociedade também o é. A sociedade em razão das modificações que vem sofrendo, passou a ser mais atuante na resolução dos problemas sociais, transformando-se num agente modificador das realidades locais, buscando assim reverter os resultados estatais insatisfatórios na prestação de serviços e direitos sociais, consequência da forma burocrática de gestão da coisa pública. Daí a origem do Terceiro Setor no Brasil.

A sociedade civil se fortalece na medida do esgotamento do modelo de gestão do Estado. Estudiosos defendem a teoria de que o crescente fortalecimento da sociedade civil e do terceiro setor estabelece uma crítica ao monopólio do Estado na direção das coisas públicas e uma forma de ampliação da democracia; o cidadão exerce diretamente a condução do Estado, transmuta-se em uma maneira de participação direta da sociedade nas coisas do Estado.

Um exemplo nesse sentido são os empresários que se organizaram em grupos de

interesse específico, tais como Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores (Anfavea), Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), entre outros; através deles o empresariado participa dos conselhos e do planejamento governamental, busca interferir na alocação orçamentária, na regulamentação da economia e nos direitos trabalhistas. Já a população mais carente organizou-se em torno de associações de bairros, igrejas, organizações e sindicatos.

A problemática do terceiro setor se apresenta entre os estudiosos do assunto com relação à sua definição e no tocante ao consenso de quais entidades formariam o terceiro setor. O terceiro setor carrega consigo a ideologia da negação do lucro e do Poder do Estado. Essas organizações não-governamentais apóiam seus Estatutos em conceitos que transcendem valores utilitários e fundam-se nas tradicionais formas de solidariedade social.

3 A AUDITORIA COMO TÉCNICA CONTÁBIL

A Auditoria surgiu da necessidade de se confirmar os registros contábeis de uma organização, sobretudo com a ascensão e surgimento das grandes empresas.

O objetivo da auditoria contábil é a averiguação de todos os registros e demonstrações contábeis, principalmente em relação aos eventos que venham a alterar o patrimônio e sua representação. Importante salientar que a auditoria é uma técnica da Contabilidade, que demonstra com exatidão os registros da organização.

A auditoria contábil pode ser interna ou externa, sendo que a primeira fundamenta-se no assessoramento empresarial, fornecendo-lhes informações para sua gestão. A auditoria externa tem como objetivo a análise das demonstrações contábeis, visando atestar a veracidade dos registros contábeis.

Segundo Attie (1998, p.25) a auditoria é vista como uma especialização da própria contabilidade, sendo que está voltada para testar a eficiência, bem como a eficácia de todo o patrimônio ora implantado na organização, com o objetivo de demonstrar a sua opinião em relação a determinados dados.

A Auditoria pode ser utilizada para a avaliação dos controles internos das entidades, atuando de forma preventiva com o objetivo de evitar falhas dos controles internos.

Assim sendo, podemos afirmar que a auditoria é uma técnica contábil, aplicada a verificação dos registros contábeis, quem tem os seguintes objetivos: a) verificar o cumprimento dos contratos, acordos e atos que levam ao nascimento e à extinção de direitos e obrigações; b) examinar as devidas dotações orçamentárias e a conseqüente liquidação da despesa; c) examinar as contas, registros, demonstrações contábeis e outros elementos da gestão financeira; e d) verificar a eficácia dos controles contábeis, financeiros e orçamentários.

3.1 A AUDITORIA NO TERCEIRO SETOR

As entidades se beneficiam de aportes financeiros advindos do setor público ou privado e por conseqüência necessitam prestar contas de suas atividades aos seus financiadores. A

Auditoria da prestação de contas dessas entidades se constitui em forte instrumento de controle da adequada utilização de recursos recebidos, o que significa uma maior confiabilidade para os financiadores dessa atividade.

Informação e conhecimento são fatores indispensáveis para o sucesso de qualquer negócio. Da mesma maneira o terceiro setor precisa inovar sua gestão com o objetivo de corresponder a realidade do mundo globalizado.

No terceiro setor os recursos apresentam-se escassos, se no mercado os recursos financeiros já estão difíceis devido a crise econômica mundial, deduz-se a grande dificuldade das entidades em arrecadar dinheiro, sem contar com os problemas estruturais.

O patrimônio relacionado ao terceiro setor precisa ser analisado por profissionais considerados responsáveis, que venham a desempenhar suas funções com o máximo de ética possível.

Os sistemas de controle que são instituídos no terceiro setor devem ser dotados de procedimentos, bem como mecanismos e diretrizes que tenham como objetivo prever ou mesmo minimizar todo o percentual de irregularidades.

Os auditores ao realizarem a auditoria devem ter consciência de que existe a possibilidade de improbidade ou mesmo irregularidades nos diversos registros (ATTIE, 1998, p. 136). Assim, devem sempre examinar os dados de forma zelosa, vindo a proteger o patrimônio contra todos os possíveis danos que possam ocorrer como, por exemplo, fraude, mau uso, entre outros.

Em relação à auditoria contábil no terceiro setor, o auditor deverá levar em consideração as leis, regulamentos que encontram-se relacionados as demonstrações contábeis, bem como dos dispositivos legais que objetivam a condução dos negócios do terceiro setor.

O auditor ao realizar procedimentos em entidades do terceiro setor, deve reconhecer na execução dos procedimentos de auditoria (exames, testes de observância e testes substantivos), bem como a avaliação e divulgação de todos os seus resultados.

4 A AUDITORIA NOS CONTRATOS DE PARCERIA

Contrato de Parceria é um acordo de colaboração entre as partes que a Lei 9.790/99 introduziu, inovando o modelo jurídico usual e colocando como alternativa para realização de projetos, facilitando a contratação entre as OSCIP's e órgãos das outras duas esferas de governo, que outrora era realizado através de convênio.

Na esfera privada a entidade escolhida será selecionada de acordo com as normas internas de cada empresa, já na esfera pública será através de concurso de projetos elaborado de acordo com o art. 24 do Dec. 9.100/99, que determina ser claro, objetivo e detalhado, com a especificação técnica do bem, do projeto, da obra ou do serviço a ser obtido ou realizado por meio do Termo de Parceria.

4.1 A AUDITORIA NOS TERMOS OU CONTRATOS DE PARCERIA

A Auditoria nos contratos de parceria é designada como específica, ou seja, auditoria investigativa, pois busca levantar dados com determinada profundidade e proporcionar o desenvolvimento administrativo de forma eficiente. Assim, a auditoria busca auxiliar a administração de forma eficaz, e busca achar evidências que provem a adequação dos objetos previstos nos Contratos de Parceria. Como reza o Art. 8º do Dec. 9.100/99:

Será firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, Termo de Parceria destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público previstas no art. 3º da Lei nº 9.790, de 1999.

Toda entidade é fundada para desempenhar uma finalidade, para isso, é necessário ter verbas para a realização de suas obras e por em prática sua missão social, e se sua finalidade se enquadrar nos dispositivos do art. 3º da Lei das OSCIP's, aquela poderá estabelecer um Termo de Parceria, ou seja, um pacto com empresas privadas ou com órgãos públicos, onde uma parte se responsabiliza em executar plenamente seu projeto e a outra de repassar verbas para a realização deste. O termo é firmado mediante assinatura de modelo próprio que deve constar no mínimo os direitos, as responsabilidades e as obrigações, e se caso for firmado com o Poder Público, este deve ser enviado para o Conselho de Política Pública competente, e não havendo nenhuma manifestação contrária desse órgão no prazo de 15 dias, o Contrato de Parceria é publicado em Diário Oficial, ainda de acordo com o art. 10 do Decreto citado, o contrato pode ser realizado em mais de um exercício social.

Existem princípios gerais que norteiam a Administração Pública, citados no art. 37 da Constituição Federal:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. (BRASIL, 1988).

Esses princípios constituem a base do ordenamento jurídico para uma gestão transparente e efetiva. Eles contêm as diretrizes estruturais da ciência administrativa, pelos quais seu desenvolvimento deve ajustar-se.

O princípio da legalidade a priori desvincula a lei dos atos administrativos, ou seja, a supremacia do poder legislativo em relação ao poder executivo. Isto é, significa que este princípio, ao contrário do particular, que pode fazer tudo que não seja proibido em lei, só poderá agir segundo as determinações legais. Já o princípio da impessoalidade, entendemos como o simples conceito de que a Administração deve tratar tudo o que gere sem discriminações, sem a influência de fatores subjetivos e pessoais, é conceber os fatos com uma visão isonômica.

Em seguida, o princípio da moralidade sugere uma conduta de probidade, ou seja, usar o bom senso mesmo que haja legalidade no ato, é ser honesto, íntegro e reto. Já o direito de receber do órgão público informações de interesse particular ou coletivo é o que configura o direito de publicidade. E por último, o princípio da eficiência adicionado pela Emenda Constitucional 19/98, que conduz os gestores a terem uma idéia de ação para produzir de modo preciso e ágil, longe da práxis atual, que se apresenta de forma lenta e negligente.

Portanto, partindo desses princípios e da lei das OSCIP's, sugere-se que a organização deve nomear pelo menos um responsável pela administração dos recursos recebidos, cujo nome será publicado no extrato do Contrato de Parceria e no demonstrativo da sua execução física e financeira. Este é co-responsável pelos recursos e responde civil e criminalmente junto com

a Diretoria da Entidade.

Uma vez concluso a parte formal, o repasse da verba poderá ser feita em pagamento único ou parcelado conforme cronograma contratual, sendo os depósitos liberados no término de cada etapa do projeto em conta bancária aberta exclusivamente para cada contrato. Findo seu objeto, a entidade prestará contas das verbas recebidas. Apesar de não ser na prática, essa prestação deverá ser realizada pelo profissional contábil, já que o art. 11 § 2º do Dec. 9.100/99 exige documentos básicos que são da praxis contábil.

4.2 PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

As normas de prestação de contas se aproximam dos instrumentos de gestão do setor privado: a realização de auditoria, inclusive por auditor externo independente, sobre a aplicação de recursos oriundos dos Contratos de Parceria.

O terceiro setor deverá resguardar em sua atuação a transparência e a publicidade, prestar contas de suas atividades para a sociedade civil, mostrar-se eficiente no desempenho de suas funções. Não basta agregar valores em torno de si: terá que praticá-los, apresentar-se politicamente mais livre e culturalmente mais diversificado.

Conforme art. 12 do Dec. 9.100/99:

Para efeito do disposto no § 2º, inciso V, do art. 10 da Lei nº 9.790, de 1999, entende-se por prestação de contas relativa à execução do Termo de Parceria a comprovação, perante o órgão estatal parceiro, da correta aplicação dos recursos públicos recebidos e do adimplemento do objeto do Termo de Parceria. (BRASIL, 1999).

Essa mesma regra aplica-se aos contratos celebrados com as empresas privadas, contudo, podendo existir uma flexibilidade na elaboração das comprovações.

Segundo o Manual de Procedimentos Contábeis Para Fundações e Entidades de Interesses Sociais (2003, p. 78) pode-se dizer que a principal obrigação do Terceiro Setor é a prestação de contas. Conjunto de documentos e informações disponibilizadas pelos dirigentes da entidade aos órgãos interessados, sendo que no caso das Entidades de Interesse Social, estas devem prestar contas primeiramente “ao próprio órgão deliberativo da entidade, e, por fim, ao Poder Público por meio dos diversos órgãos governamentais, de acordo com a natureza jurídica, títulos e certificados que pleiteia ou possui” ou à Diretoria da Empresa, conforme for o contrato. O art. 16 do Dec. 9.100/99, assegura que entre a Entidade e a parte fomentadora poderá ser firmado mais de um Contrato de Parceria, desde que haja capacidade operacional da parte da OSCIP em realizar com êxito todos os projetos acertados.

A prestação de contas será realizada pelo contador da entidade, que levantará toda documentação acima descrita, comprovando que o Contrato de Parceria foi cumprido em sua totalidade sem desvio de conduta e finalidade. Essa comprovação será através de comprovantes de depósitos, saques, notas fiscais, contracheques, relatórios de inspeção, fatos e documentos que comprovem a eficácia do projeto. É salutar que se monte um setor de Auditoria Interna, que irá criar uma estrutura de controle interno e compliance da Entidade, reduzindo riscos e acertando procedimentos pouco eficazes.

4.3 OBRIGATORIEDADE DE AUDITORIA INDEPENDENTE.

A contratação de Auditores Independentes ou externos, somente é obrigatória se o repasse das verbas superar o montante de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais), cumulativamente, isto é, a soma de todos os contratos realizados, conforme art. 19 do Dec. 9.100/99, ou a entidade apresentar Receita Bruta anual superior a R\$ 3.565.000,00 (três milhões quinhentos e sessenta e cinco mil reais) conforme Resolução CNAS nº 156/03. Essa última regra somente se aplica às entidades que estão subordinadas ao Cadastro Nacional de Assistência Social do Ministério do Desenvolvimento Social. Os auditores independentes contratados deverão apresentar relatório sobre o uso dos recursos.

A auditoria nos contratos de parceria poderá ser realizada por pessoa física (AIPF – Auditor Independente Pessoa Física) ou jurídica (AIPJ – Auditor Independente Pessoa Jurídica) com registro no CRC – Conselho Regional de Contabilidade. A auditoria é uma prerrogativa exclusiva do bacharel em Ciências Contábeis, conforme o art. 3º da Res. CFC 560/83. É importante também o registro no CNAI – Cadastro Nacional de Auditores Independentes do Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

Os gastos com a contratação desse profissional poderão ser inseridos no orçamento do projeto, mesmo que o Contrato de Parceria tenha como objeto por exemplo a educação de jovens de um bairro periférico da cidade. Poderá ser adicionado na estimativa de recursos o valor do contrato da Auditoria como despesa, de acordo com o art. 19 § 3º do Decreto 9.100/99. Todavia, caso não esteja previsto no orçamento esse dispêndio, não poderá ser usada a verba disponível, pois configurará desvio de finalidade, então poderá ser realizado um contrato aditivo, conforme § 4º do artigo citado, para cumprimento das exigências legais.

O processo de auditoria, basicamente se resume num trabalho análogo ao de prestação de contas. Porém, realizado para confirmação de que os recursos recebidos tiveram os destinos previstos no Contrato de Parceria e a ratificar a prestação de contas realizada pela administração da Entidade, declarando estar totalmente adequada. Inicialmente o auditor revisa o Termo de Parceria, nessa etapa ele pode contar com um assessor jurídico, em busca de possíveis vícios jurídicos no contrato e confirmar que todo o seu conteúdo foi elaborado de acordo com a legislação brasileira.

Em seguida, o auditor confirmará os recebimentos em conta corrente específica para esse contrato de parceria, verificando as respectivas saídas de recursos, comprovadas com documentação suporte, confirmando que toda a verba foi direcionada para o objeto do contrato. É importante que os registros contábeis oriundos desse contrato de parceria sejam regulares, com exatidão e clareza suficientes, visando a transparência da destinação dos recursos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora haja um grande volume de recursos destinados a financiamentos das atividades das entidades do terceiro setor, é surpresa que a auditoria não constitua em um instrumento obrigatório para todas essas organizações. A lei 9.790/99 (lei das OSCIP's) que regula os Contratos de Parcerias entre as OSCIP's e entidades públicas e/ou privadas, prevê a realização

de auditoria desses contratos, porém, não contempla quais as penalidades para as entidades que não atenderem essa exigência. Dessa forma, verificamos que nesse instrumento legal que regulamenta as atividades das OSCIP's não é evidenciada a devida importância para a necessidade de prestação de contas por profissional contábil habilitado, nem tampouco a exigência legal de auditoria visando a verificação da adequada aplicação dos recursos recebidos. A importância que a auditoria assume nos Contratos de Parceria regidos pela lei das OSCIPS, excede o seu objetivo primário de verificação da correta alocação dos recursos obtidos por essas entidades, e assume um papel de instrumento de gestão com o objetivo de buscar maior transparência na utilização desses recursos.

Os contratos de Parcerias firmados entre OSCIP's e entes públicos ou privados são instrumentos importantes que contribuem para melhoria da qualidade de vida, pois é através dessas parcerias que são realizados projetos sociais que visam o bem estar de todos. A auditoria assume um importante papel de instrumento para atestar a adequada utilização dos recursos aplicados, de modo que essas entidades continuem recebendo recursos para cumprimento de suas atividades filantrópicas. A auditoria nesse contexto, pode se constituir num diferencial para essas entidades tendo em vista a necessidade de maior transparência na gestão de recursos de terceiros, o que pode contribuir como um marketing competitivo e para a certificação de organizações transparentes.

A auditoria é uma das principais técnicas contábeis pois fornece credibilidade aos registros contábeis. Dessa forma, é importante salientar a necessidade das entidades do terceiro setor em implementar sistemas de controles internos e contábeis que permitam melhor acompanhamento da gestão dos recursos obtidos. A manutenção de sistema contábil adequado e tempestivo além de permitir adequada gestão da entidade, possibilita a execução dos trabalhos de auditoria dos contratos de parceria. Adicionalmente, evidenciamos a necessidade de elaboração de adequada prestação de contas por profissional contábil habilitado, para melhor credibilidade das aplicações de recursos obtidos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Roberto Paulo César; IOSCHPE, Evely Berg (org.). In: **3º Setor: Desenvolvimento Social e Sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra. 2005.

ATTIE, William. **Auditoria, conceito e aplicações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BOSCOLO, Marcos. **KPMG Auditoria no Terceiro Setor: Percepções e Resultados da Pesquisa**. Disponível em:

<http://www.kpmg.com.br/publicacoes/audit/terceiro_setor_Auditoria_no_Terceiro_Setor.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 27 out. 2008.

BRASIL. **Decreto n. 9.100, de 30 de Junho de 1999**. Regulamenta a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3100.htm>. Acesso em: 27 out. 2008.

BRASIL. **Lei n. 9.790, de 23 de Março de 1999**. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm>. Acesso em: 6 ago. 2008.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Institui o novo Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 6 ago. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2003.

FALCÃO, Joaquim. **Democracia, Direito e Terceiro Setor**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2006.

FERNANDES, Rubem César. **Privado, porém público: O terceiro setor na América Latina**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Perfil das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/comentario.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2008.

IFAC. Federação Internacional de Contadores **Normas Internacionais de Auditores**. Tradução de Vera Maria Conti Nogueira e Danilo A. Nogueira. São Paulo; Instituto Brasileiro de Contadores Públicos, 2002.

IOSCHPE, Evelyn Berg (org). **3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2005.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Cidadania: Entidades Qualificadas**. Disponível em: <<http://www.mj.gov.br/data/Pages/MJ0FA9C8DBITEMIDE0BCB31421184407BADA442DFB11BDDCPTBRIE.htm>>. Acesso em: 25 ago. 2008.