

MÁRCIA VANESSA FORMIGA LOPES

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA E CONTROLES INTERNOS APLICADOS ÀS
PRESTAÇÕES DE CONTAS DAS PARCERIAS CELEBRADAS ENTRE A
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E AS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

CURITIBA

2015

MÁRCIA VANESSA FORMIGA LOPES

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA E CONTROLES INTERNOS APLICADOS ÀS
PRESTAÇÕES DE CONTAS DAS PARCERIAS CELEBRADAS ENTRE A
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E AS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Monografia apresentada ao
Departamento de Contabilidade, do
Setor de Ciências Sociais Aplicadas da
Universidade Federal do Paraná, como
requisito para obtenção do título de
especialista em Auditoria Integral.

Prof. Orientador: Me. Celso da Rosa
Filho

CURITIBA

2015

“Como é feliz o homem que acha a sabedoria,
o homem que obtém entendimento”.
Provérbios 3:13

AGRADECIMENTOS

À Deus, fonte de toda sabedoria, conhecimento e entendimento, à Jesus que me inspira na busca pela perfeição e ao Espírito Santo, meu amigo e consolador.

À minha família que me ensinou a lutar em busca da verdade e da justiça.

Ao Professor Mestre Celso da Rosa Filho, meu orientador, pela indicação de bibliografia, revisão deste estudo e atenção dedicada.

Aos meus colegas de curso pelo apoio incondicional, pelas opiniões, contribuições e estímulos concedidos.

Às organizações do terceiro setor que conheci e tive a oportunidade de acompanhar durante minha trajetória profissional.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo demonstrar os procedimentos de auditoria e os controles internos necessários para análise das prestações de contas das parcerias celebradas entre a administração pública e as organizações do terceiro setor. A pesquisa apresentou as definições e funções da administração pública e das organizações do terceiro setor, os tipos de parcerias que podem ser firmadas entre as partes, demonstrando que as instituições sem fins lucrativos possuem prioridade na participação destas parcerias. Todas as pessoas jurídicas de direito privado que celebram um termo de cooperação técnico e financeiro com os entes da administração pública possuem, dentre outras, a obrigatoriedade de prestar contas dos recursos que lhe foram concedidos para a execução do objeto da parceria. A prestação de contas é analisada pelos órgãos de controle da parte concedente (administração pública) do recurso e somente após a verificação do relatório de cumprimento do objeto da parceria e da documentação comprobatória dos recebimentos e aplicação dos recursos será emitido o certificado de regularidade das contas. Neste trabalho serão demonstrados procedimentos de auditoria e os controles internos aplicados aos documentos que fazem parte das parcerias, como o plano de trabalho, o termo de convênio e a prestação de contas. Os controles internos aplicados aos convênios são essenciais, pois atuam de forma preventiva com a finalidade de evitar irregularidades que possam ocorrer durante a elaboração dos documentos e da execução do objeto da parceria.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Auditoria Interna. Controles Internos.

ABSTRACT

This paper aims to demonstrate the audit procedures and internal controls necessary to analyze the rendering of accounts of partnerships concluded between the government and the third sector organizations. The survey presented the definitions and functions of public administration and nonprofit organizations, the types of partnerships that can be entered into between the parties, demonstrating that nonprofits have priority in participation of these partnerships. All legal entities of private law celebrating a term of technical and financial cooperation with the public administrations have, among others, the obligation to be accountable for the resources granted to it for the implementation of the partnership object. Accountability is analyzed by the grantor of the control bodies (government) resort and only after verification of the fulfillment of the partnership and supporting documentation object report of receipts and use of funds will be issued the certificate of regularity of the accounts. In this paper audit procedures will be demonstrated and internal controls applied to documents that are part of the partnership, as the work plan, the agreement term and accountability. Internal controls applied to the covenants are essential because they act preventively in order to avoid irregularities that may occur during the preparation of documents and the implementation of the partnership object.

Key-words: Third Sector. Internal Audit. Internal Controls.

LISTA DE FIGURA

FIGURA 1. BRASIL – POLÍTICO	23
FIGURA 2. A RELAÇÃO DE PODERES NO BRASIL.....	24
FIGURA 3. FORMAS DE GOVERNO	25
FIGURA 4. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	26
FIGURA 5. OS SETORES NO BRASIL	27
FIGURA 6. PARCERIAS PÚBLICO – PRIVADO	42
FIGURA 7. ACCOUNTABILITY	48
FIGURA 8. FLUXO DOS DOCUMENTOS PARA PRESTAÇÃO DE CONTAS.....	52
FIGURA 9. AUDITORIA	55
FIGURA 10. ETAPAS DA AUDITORIA.....	61
FIGURA 11. 5W + 1H + SHOW ME	65
FIGURA 12. FORMAS DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	67
FIGURA 13. NORMAS DE AUDITORIA NO BRASIL – PRIVADA X GOVERNAMENTAL.....	73
FIGURA 14. PROCESSO DE COMPOSIÇÃO DOS PONTOS DE AUDITORIA.....	84

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1. RECONHECIMENTO CONTÁBIL DOS RECURSOS DE CONVÊNIO 38	
QUADRO 2. DIFERENÇAS ENTRE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E TERCEIRO SETOR.....	41
QUADRO 3. DIFERENÇAS ENTRE AUDITORIA PÚBLICA E PRIVADA.....	75
QUADRO 4. TIPOS DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA.....	83

LISTA DE ABREVIATURAS E/OU SIGLAS

BP	Balanço Patrimonial
CEAS	Certificado de Entidade de Assistência Social
CEBAS	Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CMAS	Conselho Municipal de Assistência Social
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
CNES	Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DRP	Demonstração do Resultado do Período
ESFL	Entidade sem fins Lucrativos
ITG	Interpretação Técnica Geral
LOAS	Lei Orgânica da Assistência Social
MJ	Ministério da Justiça
MP	Ministério Público
MPAS	Ministério da Previdência e Assistência Social
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NE	Notas Explicativas
ONG	Organização Não-Governamental
OSC	Organização da Sociedade Civil
OSCIP	Organização Civil de Interesse Público
PJ	Pessoa Jurídica
PT	Papéis de Trabalho de Auditoria
RFB	Receita Federal do Brasil
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TC	Tribunal de Contas
TCU	Tribunal de Contas da União
UPF	Utilidade Pública Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	13
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA.....	15
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA	15
1.3.1 Objetivo Geral	15
1.3.2 Objetivos Específicos	15
1.4 JUSTIFICATIVA.....	16
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	16
2 METODOLOGIA	17
2.1 QUANTO AOS OBJETIVOS	17
2.2 QUANTO À FORMA DE ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	18
2.3 QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	19
3 REFERÊNCIAL TEÓRICO	22
3.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	22
3.1.1 Estado	24
3.1.2 Governo	25
3.1.3 Administração Pública	26
3.2 TERCEIRO SETOR	27
3.2.1 Definição de Terceiro Setor.....	28
3.2.2 Tipos de Organizações do Terceiro Setor.....	30
3.2.3 Pessoas Jurídicas sem fins Lucrativos.....	32
3.2.4 Organização da Sociedade Civil (OSC)	33
3.2.5 Órgãos Fiscalizadores e Controladores	34
3.2.6. Normas Brasileiras de Contabilidade	35
3.2.7 Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos Convênios	36
3.2.8 Diferenças entre Administração Pública e Terceiro Setor	38

3.3 PARCERIAS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	42
3.3.1 Parcerias Público-Privado	43
3.3.2 Inovações criadas pela Lei do Marco Regulatório das OSCs	45
3.3.3 Celebração de Parcerias.....	47
3.4 PRESTAÇÃO DE CONTAS.....	48
3.4.1 Obrigatoriedade de Prestar Contas.....	49
3.4.2 Prestação de Contas Parcial.....	50
3.4.3 Prestação de Contas Final	51
3.4.4 Peças da Prestação de Contas.....	52
3.4.5 Movimentação e Aplicação dos Recursos.....	53
3.5 AUDITORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	54
3.5.1 Legislação	56
3.5.2 Auditoria	57
3.5.3 Finalidade da Auditoria.....	59
3.5.4 Objetivos da Auditoria	59
3.5.5 Tipos de Auditoria	60
3.5.6 Planejamento da Auditoria	61
3.5.7 Pré-Auditoria de Sistema	66
3.6 CONTROLES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	66
3.6.1 Classificação das Formas de Controle.....	68
3.6.2 Controle Interno.....	69
3.6.3 Objetivos do Controle interno.....	72
3.7 AUDITORIA PÚBLICA E AUDITORIA PRIVADA	73
3.7.1 Diferenças entre Auditoria Pública e Privada	74
4 ANÁLISE E DISCUSSÕES.....	76
4.1 PLANO DE TRABALHO DO CONVÊNIO	76
4.2 TERMO DE CONVÊNIO	77
4.3 CRONOGRAMA FÍSICO-FINANCEIRO	80

4.4 CRONOGRAMA DE DESEMBOLSO	80
4.5 ANÁLISE DA PRESTAÇÃO DE CONTAS.....	81
4.6 EXECUÇÃO DOS EXAMES DE AUDITORIA.....	83
4.7 PLANO DE TRABALHO DO CONVÊNIO	85
4.8 TERMO DE CONVÊNIO.....	86
4.9 PRESTAÇÃO DE CONTAS.....	87
4.10 RELATÓRIO DE AUDITORIA DOS CONVÊNIOS	90
4.11 CONTROLES INTERNOS APLICADOS AOS CONVÊNIOS.....	92
4.11.1 Plano de Trabalho do Convênio.....	92
4.11.2 Termo de Convênio.....	94
4.11.3 Prestação de Contas.....	96
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	98
REFERÊNCIAS.....	104
ANEXO I.....	107
ANEXO II.....	112
ANEXO III.....	122
ANEXO IV	123
ANEXO V	124
ANEXO VI	125

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

O tema surgiu em virtude das constantes dificuldades que as organizações do terceiro setor possuem para conseguir a aprovação das suas prestações de contas seja por falta de qualificação das pessoas envolvidas e responsáveis pelas áreas de convênios, seja pelas inúmeras leis e instruções normativas aplicáveis, ou pelas formas e entendimentos utilizados pelos técnicos da administração pública durante as análises dos documentos que fazem parte do processo de prestação de contas.

De acordo com Smith (1991) apud Alves (2002, p. 1) “a expressão “Terceiro Setor” começou a ser usada nos anos 70 nos EUA para identificar um setor da sociedade no qual atuam organizações sem fins lucrativos, voltadas para a produção ou a distribuição de bens e serviços públicos”.

As entidades sem fins lucrativos possuem uma importância fundamental para a sociedade, uma vez que procuram atuar em várias áreas sociais e visam contribuir com os serviços que deveriam ser realizados pela administração pública.

Machado (2008, p. 33) menciona que “Druker defende que o Estado não possui condições de prover para uma parte da sociedade, que vive em condições de risco e ou vulnerabilidade social, as condições mínimas de cidadania que a Lei lhes assegura. O Estado por si só, é ineficiente”.

Em concordância com o pensamento da autora, a ineficiência do Estado deixou lacunas na sociedade que foram preenchidas com os serviços prestados pelas organizações do terceiro setor. Como forma de legalizar esta participação e para que estes serviços pudessem ser contratados, e na maioria das vezes remunerados, foram criados vários instrumentos jurídicos, dentre eles os contratos e convênios.

Serão demonstrados os documentos necessários para a celebração de um convênio, desde a elaboração do plano de trabalho até a análise dos documentos que fazem parte da prestação de contas dos recursos transferidos pela administração pública.

O trabalho da auditoria é realizado pelos órgãos de controle da administração pública e tem como objetivo verificar a legalidade dos documentos e regularidade da aplicação dos recursos públicos. Pretende-se demonstrar os procedimentos de

auditoria aplicados aos convênios e os controles internos aplicados para prevenir irregularidades que possam surgir durante a elaboração e execução de todas as etapas do convênio.

O Parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal de 1988 determina que a prestação de contas é uma obrigação de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens, valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 209) apud Scarpin et al. (2010) procedimentos de auditoria são: “Procedimentos de auditoria são os métodos que o auditor utiliza para coletar e avaliar material de evidência suficiente e competente”.¹

Neste estudo estão contempladas as novas definições e orientações adotadas para os convênios através da Lei nº 13.019/2014 conhecida como Lei do Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil. Esta Lei, que passará a vigorar a partir de agosto/2015, criou novas regras para as parcerias firmadas entre a administração pública e as entidades sem fins lucrativos. Até a publicação desta Lei as parcerias eram reguladas por diversas legislações, como decretos, portarias e instruções normativas, consideradas como instrumentos jurídicos muito frágeis para um melhor controle das saídas de recursos públicos.

Os principais objetivos da nova legislação foram criar uma norma única para as parcerias, aprimorar os controles financeiros e demonstrar uma maior transparência para a formalização, aplicação e prestação de contas dos recursos públicos utilizados por meio das parcerias firmadas com as organizações da sociedade civil.

Espera-se proporcionar uma contribuição levando ao conhecimento das organizações do terceiro setor o instrumento legal que deve ser utilizado para sua participação nos convênios celebrados com a administração pública, também a forma de poderem executar os seus objetivos que na maioria das vezes são comuns, e ainda para que haja conscientização de que os recursos são públicos, devem ser utilizados para a viabilização de determinados projetos ou programas e devem fazer parte da prestação de contas.

¹SCARPIN, Jorge Eduardo; RENGEL, Silene; KLANN, Roberto Carlos; CUNHA, Paulo Roberto da. Procedimentos de Auditoria Aplicados pelas Empresas de Auditoria Independente de Santa Catarina em Entidades do Terceiro Setor. **Revista de Contabilidade e Organizações**. FEA-RP/USP, v.4, n.10, p.65-85, set-dez 2010.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

O escopo da pesquisa tem como objetivo responder ao seguinte questionamento:

Quais são os procedimentos de auditoria e os controles internos aplicados às prestações de contas dos convênios celebrados entre a administração pública e as organizações do terceiro setor?

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo principal será demonstrar os procedimentos de auditoria e controles internos utilizados pelos órgãos de controle interno da administração pública durante a análise das prestações de contas dos convênios públicos firmados com as organizações do terceiro setor.

1.3.2 Objetivos Específicos

Com a finalidade de atingir o objetivo geral, este estudo tem como objetivos específicos:

- a) Definir e abordar as funções da administração pública;
- b) Relacionar os tipos de organizações do terceiro setor e demonstrar as diferenças entre elas e as entidades da administração pública;
- c) Descrever sobre as parcerias firmadas pela administração pública;
- d) Identificar as formas e elaboração das prestações de contas;
- e) Demonstrar e analisar os procedimentos de auditoria e controles internos aplicados aos documentos dos convênios e da prestação de contas.

1.4 JUSTIFICATIVA

A pesquisa justifica-se pelo fato de que no Brasil apesar de se encontrar alguns livros e artigos sobre o tema Terceiro Setor, são poucos os trabalhos direcionados e aprofundados nas áreas de contabilidade e auditoria e bem menos quando os assuntos são convênios públicos e prestação de contas.

Muito se discute sobre as organizações sociais e as OSCIPs, e seus respectivos acordos com a Administração Pública, via contratos de gestão e termos de parceria. Entretanto, a doutrina nacional pouco se aprofunda quando o tema é relativo às contratações realizadas entre as entidades do “terceiro setor” e a Administração Pública, assim como aos convênios administrativos firmados entre o Poder Público e essas organizações (VIOLIN, 2006, p. 224).

Ao final deste trabalho espera-se analisar o problema de pesquisa e encontrar respostas coerentes, justas e legais tanto para a administração pública quanto para as organizações do terceiro setor.

Este estudo será fundamentado na Constituição Federal/1988, na Lei nº 13.019/2014 (Lei do Marco Regulatório das OSCs) e demais legislações em vigor, nas Normas Brasileiras de Contabilidade e de Auditoria, bem como em pesquisas e consultas realizadas em diversas obras científicas.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está organizado de acordo com a disposição de temas vinculados ao assunto e subdivididos em capítulos, de forma a permitir uma melhor orientação ao leitor, bem como uma maior organização dos eventos em sequência mais lógica.

O estudo foi estruturado em 6 (seis) capítulos, dispostos da seguinte forma:

Capítulo 1 - Introdução

Capítulo 2 - Metodologia

Capítulo 3 - Referencial Teórico

Capítulo 4 - Análise e Discussões

Capítulo 5 - Referências

Capítulo 6 - Anexos

2 METODOLOGIA

Podemos resumir “metodologia” como sendo o estudo dos métodos utilizados para se chegar ao melhor caminho para o conhecimento.

Toda e qualquer atividade a ser desenvolvida seja teórica ou prática, requer procedimentos adequados. Justamente é o que a palavra *método* traduz. Assim sendo, também o estudo e o aproveitamento das atividades acadêmicas não dispensam um caminho adequado, qual seja a organização ou disciplina, a dedicação corretamente orientada. Tudo isso facilita a atividade e obtém dela maior rendimento (BASTOS, 2012).

A palavra metodologia vem do Latim METHODUS, “maneira de ir ou de ensinar” e do Grego METHODOS, “investigação científica, modo de perguntar”. Originalmente “perseguição, ato de ir atrás”, de META, “atrás, depois”, mais HODOS, “caminho”, acrescida de sufixo referente ao Grego, LOGOS, “palavra, estudo, tratado”.

A metodologia no projeto de pesquisa deve explicitar o processo ou como a pesquisa será desenvolvida. É o momento das escolhas, acompanhadas de conceito e fonte. “Etimologicamente, a palavra vem do grego: ‘meta’, ‘ao largo’, ‘odos’, ‘caminho’, ‘logos’, ‘discurso’, ‘estudo’. A metodologia trata dos vários métodos e técnicas disponíveis, suas limitações em relação às implicações e suas utilizações (DUARTE; FURTADO, 2014, p. 65).

A metodologia adotada para o desenvolvimento desta pesquisa foi o método descritivo quanto aos objetivos, à pesquisa qualitativa quanto à forma de abordagem e a pesquisa bibliográfica quanto aos procedimentos.

2.1 QUANTO AOS OBJETIVOS

Quanto aos objetivos, as pesquisas podem ser classificadas e denominadas como exploratória descritiva ou explicativa.

Duarte e Furtado (2014, p.25), descrevem este tipo de pesquisa em seu livro:

A pesquisa descritiva restringe-se a constatar o que já existe. Os acontecimentos (fenômenos) são narrados. Procura-se conhecer a natureza, as características, a composição e os processos que constituem o

fenômeno. Se os resultados vão ser utilizados pelo gestor ou tomador de decisão não depende da vontade do pesquisador, cabe a este fornecer as informações solicitadas a resguardar a ética no uso das mesmas. É o tipo de pesquisa mais utilizado nas Ciências Sociais.

Para as autoras, as pesquisas descritivas são realizadas por meio dos materiais já existentes, que foram escritos por outras pessoas, desta forma o pesquisador não terá que criar algo novo, mas examinar, analisar e procurar tirar um novo pensamento, uma nova conclusão dos textos que já existem.

Neste tipo de pesquisa, não há a interferência do pesquisador, o objeto da pesquisa é descrito, procura-se descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, características, causas, relações e conexões com outros fenômenos (BARROS, 2007, p. 84).

A pesquisa pelo método descritivo possibilita ao pesquisador analisar os textos de vários autores e com isto poder tabular e examinar os trabalhos que demonstram os mesmos resultados.

Portanto, a pesquisa foi realizada pelo método descritivo, pois dados já existentes foram analisados, classificados e interpretados, sem a interferência do pesquisador.

2.2 QUANTO À FORMA DE ABORDAGEM DO PROBLEMA

Quanto à forma de abordagem do problema, as pesquisas podem ser classificadas como quantitativa ou qualitativa.

A abordagem qualitativa nos leva, entretanto, a uma série de leituras sobre o assunto da pesquisa, para efeito da apresentação de resenhas, ou seja, descrever pormenorizada ou relatar minuciosamente o que os diferentes autores ou especialistas escrevem sobre o assunto e, a partir daí, estabelecer uma série de correlações para, ao final, darmos nosso ponto de vista conclusivo (OLIVEIRA, 2002, p.117).

A abordagem qualitativa fornece através da leitura de diversas obras a matéria-prima para que o pesquisador possa transformar seu conhecimento e apresentar o produto final que será um novo entendimento.

Outros autores classificam as pesquisas em quantitativas e qualitativas, também denominadas convencionais ou tradicionais, e não convencionais ou de metodologias alternativas. Falsa dicotomia, já que algumas pesquisas qualitativas, tipo a observação participante, permitem o uso de quantificação. Também os experimentadores podem usar dados observacionais qualitativos. Parece-nos que, quando não são excludentes em termos qualitativos e quantitativos, há um enriquecimento mútuo sobre o conhecimento do fenômeno estudado. Basicamente, a denominada pesquisa qualitativa se distingue da quantitativa porque a primeira (pesquisa qualitativa) não tem amostra aleatória e pode inferir para o universo. As diferenças e semelhanças entre os tipos de pesquisa estão relacionadas à natureza do problema estudado e à metodologia empregada. Uma vez definida a pesquisa, está apresenta peculiaridades de método e técnicas para coleta dos dados, para a execução propriamente dita (DUARTE; FURTADO, 2014, p. 32)

Realizou-se uma pesquisa qualitativa, buscando compreender o significado e a percepção dos autores pesquisados, foi utilizada a técnica de coleta com questões abertas, demonstrando a fala dos diversos autores, verificou-se a consistência dos dados pesquisados mediante o confronto das informações obtidas dos diferentes autores analisados em determinados contextos social e histórico, este tipo de pesquisa proporciona maior flexibilidade, e não foram utilizados dados estatísticos para a análise do problema.

2.3 QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Quanto aos procedimentos, as pesquisas podem ser bibliográficas, documental, de campo, experimental, ação e participante. A classificação é identificada pelo procedimento adotado para a coleta de dados.

Para Candiotto, Bastos e Candiotto (2011, p. 115):

A fonte primária é sempre a pesquisa bibliográfica. É impossível, repetindo Popper, pôr em marcha uma pesquisa sem ter previamente bem delimitado o problema, suas hipóteses e suas variáveis. A pesquisa bibliográfica é fonte primária, dado que o conhecimento científico é essencialmente público e possui seus registros que devem ser acessados no ponto de partida, evitando assim que o sujeito da pesquisa incorra em erros e repetições inúteis.

A pesquisa bibliográfica não deve ser confundida, como acontece frequentemente, com a pesquisa de documentos. O levantamento bibliográfico é mais amplo do que a pesquisa documental, embora possa ser realizado simultaneamente com a pesquisa de campo e de laboratório. A pesquisa

bibliográfica tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno (OLIVEIRA, 2002, p.119).

Os procedimentos possuem como fonte de estudo a pesquisa bibliográfica, a busca pelas definições e significados já analisados e pelas diversas análises e conclusões apuradas por outros autores.

Para Duarte e Furtado (2014, p. 28), a pesquisa bibliográfica é:

Pesquisa bibliográfica é o estudo sistematizado desenvolvido a partir do material já produzido e publicado para outras finalidades, constituindo-se em fontes secundárias para o pesquisador. Compreende a consulta principalmente de livros e artigos científicos, material impresso, teses, monografias e outros, geralmente encontrados nas bibliotecas e redes eletrônicas, acessíveis ao público em geral. Pode preceder outros tipos de pesquisa ou esgotar-se em si mesma, caso tenha uma análise e interpretação inovadoras, reconstruindo o conhecimento e não sendo mera cópia, o que não configura pesquisa e sim revisão da literatura. É importante, sobretudo ao definir operacionalmente os termos utilizados e delimitar conceitualmente, o enfoque em que o tema está sendo tratado. Neste caso, a pesquisa bibliográfica se debruçará sobre o material publicado e os conceitos de demografia.

Foram pesquisados os documentos que fazem parte de um convênio, como plano de trabalho, termo de convênio, cronograma das etapas de execução física e financeira e da previsão para as datas de transferência dos recursos. As fontes de pesquisas para os temas que fazem parte deste trabalho foram:

- a) Administração Pública - pesquisa bibliográfica;
- b) Terceiro Setor – Normas Brasileiras de Contabilidade e pesquisa bibliográfica;
- c) Parcerias na Administração Pública – Lei 13.019/2014 e pesquisa bibliográfica;
- d) Prestação de Contas - Constituição Federal/1988, Lei 13.019/2014 e pesquisa bibliográfica;
- e) Auditoria na Administração Pública- Constituição Federal/1988, Lei 13.019/2014, Normas Brasileiras de Contabilidade e pesquisa bibliográfica;
- f) Controles na Administração Pública - Constituição Federal/1988, Lei 13.019/2014, Normas Brasileiras de Contabilidade e pesquisa bibliográfica.

Buscou-se a pesquisa bibliográfica, com leitura de livros, apostilas e artigos, também, foram feitas pesquisas em sites dos órgãos públicos, para conhecer os requisitos para celebração de convênios, os modelos de formulários para elaboração da prestação de contas e os requisitos exigidos para a apresentação da mesma.

O objetivo principal da pesquisa foi apresentar o ponto de vista dos diversos autores sobre os temas acima citados e demonstrar o que a legislação prevê para os assuntos abordados.

3 REFERÊNCIAL TEÓRICO

O referencial teórico tem como objetivo dar o embasamento ao tema desenvolvido por meio de pesquisas bibliográficas dos trabalhos já existentes, as informações podem ser coletadas de livros, artigos, monografias, teses, e outros materiais de fonte confiável.

Para Duarte e Furtado (2014, p. 60):

Referencial teórico é também denominado embasamento teórico, suporte técnico ou marco teórico. Após a pesquisa bibliográfica preliminar e respectivos fichamentos, tem-se material suficiente para elaborar o referencial teórico. (...). Nas pesquisas convencionais, o referencial teórico contribui para nortear o pesquisador no desenvolvimento do seu tema.

O embasamento serve para acumular e demonstrar o conhecimento sobre o assunto abordado e para buscar a resposta ao problema da pesquisa, ou seja, o pesquisador parte das teorias levantadas para o caso prático e as possíveis respostas são apuradas e analisadas para que se possa obter uma maior compreensão do fato investigado e chegar a uma resposta fundamentada.

3.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para que possamos definir a Administração Pública é preciso primeiramente entender o significado as diferenças entre Estado e Governo.



FIGURA 1. BRASIL – POLÍTICO
 FONTE: IBGE (2015)

O Brasil foi dividido em 5 (cinco) regiões com os objetivos de, dentre outros, facilitar os levantamentos e estudos estatísticos e para melhor implantar sistemas de gestão pública. Estas regiões foram denominadas: Sul, Sudeste, Norte, Nordeste e Centro-Oeste. A região **Sul** possui os estados do Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina. No **Sudeste** estão os estados do Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo. A região **Norte** apresenta os estados do Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins. Na região **Nordeste** estão os estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe e a região Centro-Oeste possui os estados de Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e o Distrito Federal. Totalizando 26 Estados e um Distrito Federal.

3.1.1 Estado

O Estado possui poderes independentes e harmônicos entre si, que são o Poder Legislativo, o Poder Judiciário e o Poder Executivo.



FIGURA 2. A RELAÇÃO DE PODERES NO BRASIL
 FONTE: GUIA DE DIREITOS (2015)

O Poder Legislativo é o responsável pela elaboração das leis, sendo composto pelos parlamentares: vereadores (municípios), deputados estaduais (estados), deputados federais (país) e pelos senadores. O poder Judiciário tem como função avaliar a constitucionalidade das leis e julgar os crimes, é representado pelos juízes e desembargadores e o Poder Executivo administra, presta serviços e executa as políticas públicas, sendo representado pelos seguintes administradores: prefeitos (municípios), governadores (estados) e presidente (país).

O Estado conforme Peter e Machado (2014, p. 4) pode ser definido como sendo “uma constituição organizada e política, social e juridicamente, que ocupa determinado território e rege-se por uma Lei Maior, ou seja, uma Constituição, normalmente, escrita e dirigida por um governo com soberanias interna e externa”.

O termo Estado também pode significar o conjunto das instituições que controlam e administram uma nação com uma estrutura organizada politicamente, socialmente e juridicamente onde a lei máxima é uma Constituição escrita e dirigida por um governo que possui soberania reconhecida tanto interna como externamente.

3.1.2 Governo

Tradicionalmente algumas formas de governo eram classificadas da seguinte forma: Democracia, República, Aristocracia, Monarquia, Ditadura e Anarquia e quanto aos sistemas políticos, os mais adotados pelo mundo foram Presidencialismo, Semi-Presidencialismo e Parlamentarismo.

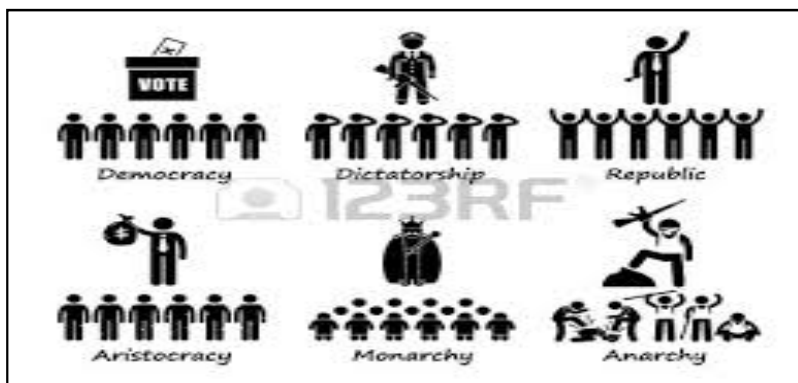


FIGURA 3. FORMAS DE GOVERNO
 FONTE: DREAMSTIME (2015)

No Brasil o regime político é o Presidencialismo, ou seja, o nível mais alto de poder é do presidente, seguido do vice-presidente, ministros, senadores, deputados federais, governadores, deputados estaduais, prefeitos e vereadores.

O Governo pode ser definido por um conjunto de poderes e órgãos que tem como funções básicas a defesa da população e a manutenção da ordem interna nacional, atuando também no campo da economia, como melhorar a alocação dos recursos, a distribuição de renda por meio da tributação e manter a estabilidade econômica. Além das funções básicas e econômicas o governo assumiu funções previdenciárias, assistenciais e sociais ampliando e tornando ainda mais complexa a Administração Pública (PETER; MACHADO, 2014).

O termo governo pode ser utilizado para designar a administração executiva, sendo sua obrigação, dentre outras, garantir e assegurar os direitos e deveres individuais e coletivos, os direitos sociais, o direito ao trabalho, o direito à saúde, o direito à educação, os direitos políticos e a arrecadação e distribuição dos impostos.

3.1.3 Administração Pública

A administração pública é o conjunto de órgãos, serviços e agentes do Estado que tem como objetivo desempenhar diversas funções que venham assegurar a satisfação das necessidades da sociedade e está sujeita a uma série de leis, normas e princípios constitucionais que devem ser cumpridos para atender ao interesse público.



FIGURA 4. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
FONTE: MEIRELLES (1990)

É por meio da administração pública que o governo gerencia as diversas funções públicas, como saúde, educação, habitação, segurança, cultura, etc. Podendo atuar de forma direta e indireta, a administração direta é desempenhada pela União, Estados, DF e Municípios. Na administração indireta as fundações, as empresas públicas, dentre outros interessados, podem participar de forma efetiva na gestão dos serviços.

Para Peter e Machado (2014, p. 8), a definição de Administração Pública é:

O conjunto de órgãos ou entidades que realizam serviços de competência do Governo, tais como segurança, saúde, educação, visando satisfazer as necessidades da sociedade. Envolve os três Poderes da União, dos Estados e dos Municípios, norteando-se segundo os princípios constitucionais da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência.

A legislação que trata das parcerias públicas abrange administração pública como sendo a União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos e suas subsidiárias.

3.2 TERCEIRO SETOR

A sociedade encontra-se dividida em três setores: O 1º Setor, também chamado de Setor Público, é o Estado representado por entes públicos, como Prefeituras Municipais, Governos dos Estados e Presidência da República, além dos ministérios, secretarias e outros entes ligados que exercem o caráter público. Este setor utiliza bens e recursos públicos para atender às questões sociais.

O 2º Setor, também denominado Setor Privado, é o Mercado, composto por empresas privadas que atuam em benefício próprio e exercem atividades com finalidade de lucro. Este setor utiliza os recursos privados para investimento particular.

O 3º Setor, que também poderia ser chamado de Setor Público, é representado pelas organizações não governamentais que, na sua maioria, exercem atividades de caráter público sem finalidade lucrativa. Este setor utiliza recursos públicos e privados para beneficiar aqueles indivíduos que não foram alcançados pelos programas do governo.



FIGURA 5. OS SETORES NO BRASIL
FONTE: ELABORADO PELA AUTORA (2015)

Kanitz publicou no site Filantropia² um artigo sobre terceiro setor mencionando que as organizações do terceiro setor estão sendo cada vez mais reconhecidas no Brasil. Os brasileiros passaram a dar maior apoio a este segmento porque em alguns casos os valores doados para estas entidades podem ser deduzidos no imposto de renda. O terceiro setor vem se ocupando de algumas atividades que o

² BIOGRAFIA de Stephen Kanitz: Filantropia – Artigos do Terceiro Setor. Disponível em: <<http://www.filantropia.org/OqueeTerceiroSetor.htm>>. Acesso em: 08/05/2015.

Estado deveria realizar, mas que, por uma série de motivos, não o faz, como alimentar, educar e alojar as crianças que não possuem família ou que a família não tem condições para permanecer com sua tutela. De acordo com o site este setor possui 12 milhões de pessoas, entre gestores, voluntários, doadores e beneficiados de entidades beneficentes, além dos 45 milhões de jovens que veem como sua missão ajudar o terceiro setor. Uma pesquisa feita revelou alguns números das 400 maiores entidades do Brasil no ano de 2000. Segundo esta pesquisa, o dispêndio social das 400 maiores entidades foi de R\$ 1.971.000,00. Ao todo, elas possuem 86.894 funcionários, 400.933 voluntários.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE³, em parceria com o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, apresentou uma publicação com resultados da Pesquisa de Entidades de Assistência Social Privadas sem Fins Lucrativos - PEAS 2013. Nesta pesquisa sobre as Entidades de Assistência Social Privadas sem Fins Lucrativos, em 2013, existiam no Brasil 14.791 entidades, distribuídas de forma bastante desigual pelo território brasileiro. A maior concentração de entidades estava na Região Sudeste, 52,0%, seguida pela Região Sul, com 24,9%, Nordeste, com 13,3%, Centro-Oeste com 7,0% e Norte com apenas 2,9%. Esta pesquisa demonstrou uma enorme desigualdade entre as regiões que possuem a contribuição destas organizações para atuarem nas questões sociais.

3.2.1 Definição de Terceiro Setor

O terceiro setor pode ser definido com uma sociedade civil de direito privado, sem fins lucrativos, voltado para a área social e que tem como objetivo prestar serviço de caráter público. As organizações que fazem parte deste setor podem firmar parcerias com a administração pública para desenvolver os objetivos destes na realização de prestação de serviços considerados públicos.

O termo “Terceiro Setor” tem a sua origem no termo americano “*Third Sector*” muito utilizado nos Estados Unidos, onde possuem várias organizações com uma enorme rede de voluntários.

³IBGE / Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. As Entidades de Assistência Social Privadas sem fins Lucrativos no Brasil 2013 - Primeiros Resultados

Antes de conceituar, faz-se necessário esclarecer que, junto com o Estado (Primeiro Setor) e com o Mercado (Segundo Setor), identifica-se a existência de um Terceiro Setor, mobilizador de um grande volume de recursos humanos e materiais para impulsionar iniciativas voltadas para o desenvolvimento social, setor no qual se inserem as sociedades civis sem fins lucrativos, as associações civis e as fundações de direito privado, todas as entidades de interesse social (PAES, 2004, *apud* MACHADO, 2008).

Para Hudson (1999), o termo “terceiro setor” diferencia essas organizações do “setor privado” e do “setor público”. As entidades do terceiro setor são orientadas por valores, criadas e mantidas por pessoas que acreditam que mudanças são necessárias e que desejam, elas mesmas, tomar providências nesse sentido. Essas organizações possuem algumas características que as distinguem das organizações do setor privado, como a não distribuição de lucros para seus proprietários.

Para Oliveira *apud* Violin (2010, p. 123), “terceiro setor” é o conjunto de atividades voluntárias desenvolvidas por organizações privadas não-governamentais e sem ânimo de lucro (associações e fundações), realizadas em prol da sociedade, independentemente dos demais setores (Estado e mercado), embora deles possa firmar parcerias e receber investimentos (públicos e privados).

Souza *apud* Violin (2010, p. 123), relata que “o Terceiro setor é toda ação, sem intuito lucrativo, praticada por pessoa física ou jurídica de natureza privada, como expressão da participação popular, que tenha por finalidade a promoção de um direito social ou seus princípios”.

A maioria dos autores possui o mesmo entendimento com relação às instituições sem fins lucrativos, são pessoas jurídicas que não fazem parte nem do primeiro setor, ainda que realizem atividades de responsabilidade do Estado e nem do segundo setor, pois embora apresentem um resultado positivo (*superávit*) não distribui entre os seus associados, mas aplicam integralmente para manutenção dos seus objetivos estatutários.

Para fins de celebração das parcerias com a administração pública, a partir da Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014), estas organizações passaram a ser denominadas Organizações da Sociedade Civil (OSC) e devem atender aos seguintes requisitos: ser pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais,

brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social, na forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva.

Sobre a expressão “Terceiro Setor” o Manual de Procedimentos Contábeis e Prestação de Contas das Entidades de Interesse Social, editado pelo Conselho Federal de Contabilidade menciona:

Nesse momento, a expressão Terceiro Setor, admitida como contempladora de todas as Entidades de Interesse Social, tem sido alvo dos trabalhos e estudos de profissionais, pesquisadores, Governo e de organizações interessadas na identificação clara do significado, dos componentes e da regulamentação deste. A regulamentação do Terceiro Setor será foco, nesse novo século, não somente pela sua representatividade quantitativa – fala-se mais de 200 mil, segundo dados da Relação Anual de Informações Sociais do Ministério do Trabalho (RAIS), mas ainda pelo seu nível de empregabilidade, que é mais de 1 milhão de empregados no Brasil (CFC, 2007, p. 23).

O Conselho Federal de Contabilidade confirma que as questões relacionadas ao terceiro setor ainda são alvos de estudos e não possuem regulamentação própria.

3.2.2 Tipos de Organizações do Terceiro Setor

Um estudo intitulado “as Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2012, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em parceria com a Associação Brasileira de Organizações não Governamentais (ABONG) e o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE), identificou mais de 500 mil instituições no Terceiro Setor. Essas entidades, em função da sua natureza jurídica, são compostas pelas seguintes categorias:

1. Comissão de Conciliação Prévia;
2. Condomínio em Edifícios;
3. Entidade de Mediação e Arbitragem;
4. Entidade Sindical;

5. Filial, no Brasil, de Fundação ou Associação Estrangeira;
6. Fundações Mantidas com Recursos Privados;
7. Fundação ou Associação Domiciliada no Exterior;
8. Organização Social (OS);
9. Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP);
10. Partido Político;
11. Serviço Notarial e Registral (Cartório);
12. Serviço Social Autônomo;
13. Unidade Executora (Programa Dinheiro Direto na Escola);
14. Outras Formas de Associação.

O terceiro setor consiste em organizações cujos objetivos principais são sociais e não econômicos. A essência do setor engloba instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias (HUDSON, 1999).

As entidades sem fins lucrativos estão presentes em quase todas as áreas sociais e o seu crescimento tem acelerado com as crises do governo e com a desburocratização na criação destas entidades.

Santos apud Violin (2010, p. 137), exemplifica que entre as organizações do “terceiro setor”, as cooperativas, associações mutualistas, associações não lucrativas, organizações não-governamentais, organizações quase não-governamentais, organizações de voluntariado, organizações comunitárias ou de base, etc., entretanto, não há consenso na doutrina sobre o tema.

Segundo Violin (2010, p. 124), as organizações não-governamentais surgiram com a exata função e a meta de assessorar os movimentos sociais. O termo “ONG” não representa nenhum tipo de pessoa jurídica, sendo apenas um “nome fantasia”, pois as pessoas jurídicas no Brasil são constituídas através de associações ou fundações. Uma organização é considerada como ONG quando atuar na defesa e construção de direitos, ou quando lutar pela melhor qualidade de vida da população.

Embora as ONGs tenham sido criadas com a função de assessorar os movimentos sociais com o decorrer dos anos passaram a cooperar com o governo em várias áreas da sociedade, como por exemplo, da assistência social, saúde e

educação. Pode-se afirmar que o governo não consegue mais atuar sem a participação destas instituições.

3.2.3 Pessoas Jurídicas sem fins Lucrativos

Conforme orientação do Conselho Federal de Contabilidade, por meio da interpretação ITG 2002 – Entidades sem Finalidade Lucrativa, a entidade sem finalidade de lucros pode exercer atividades, tais como as de assistência social, saúde, educação, técnico-científica, esportista, religiosa, política, cultural, beneficente, social e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

As entidades sem finalidade de lucros estão sujeitas aos princípios de contabilidade, à ITG 2002 e também à NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos que não foram abordados pela ITG 2002.

As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade.

Para Drucker apud Olak (2008, p. 1), “Todas as instituições ‘sem fins lucrativos’ têm algo em comum: são agentes de mudança humana. Seu ‘produto’ é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada”.

A NBC ITG 2002 define da seguinte forma as entidades sem fins lucrativos: “[...] é aquela em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo, resultado proveniente da confrontação das receitas com as despesas, é denominado, respectivamente, de superávit ou déficit”.

Violin (2010, p. 187) trata deste assunto da seguinte forma: “Preliminarmente, é importante deixar claro o que significa uma pessoa jurídica não ter fins lucrativos. Utiliza-se a expressão “sem fins lucrativos” apenas para as entidades que não

distribuem entre seus membros (sócios, associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores) eventuais excedentes, aplicando-os apenas para o atendimento do seu objetivo constante do seu ato constitutivo.

Embora as entidades sem fins lucrativos não visem lucro, elas necessitam auferir receitas por meio da prestação de serviços para que possam cumprir com suas finalidades sociais. Ainda que a maioria seja dispensada do pagamento de tributos e contribuições, muitas dependem de subvenções do governo, de doações e contribuições de pessoas físicas ou jurídicas para a manutenção das suas atividades.

Os convênios firmados com a administração pública possibilitam que muitas entidades continuem executando seus programas e projetos utilizando os recursos transferidos pelo governo, beneficiando a todos. Beneficia ao governo porque suas funções estão sendo cumpridas, à entidade porque consegue realizar a sua missão e à sociedade que de alguma forma é assistida por estas entidades.

3.2.4 Organização da Sociedade Civil (OSC)

As organizações da sociedade civil fazem parte do terceiro setor. São pessoas jurídicas sem fins lucrativos que realizam atividades de interesse social por meio de um vínculo formal com a administração pública.

O termo “Organização da Sociedade Civil” passou a ser utilizado com a Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014), que a define como sendo a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social, na forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva.

As OSCs apresentam como principais características: são criadas pela iniciativa privada, não possuem finalidade lucrativa, não integram a administração pública indireta, prestam atividades privadas de relevância social, possuem vínculo

legal ou comercial com o Estado e recebem recursos e benefícios públicos (OLIVEIRA, 2015, p. 339).

3.2.5 Órgãos Fiscalizadores e Controladores

As organizações do terceiro setor devem estar cadastradas e podem possuir algumas certificações que as tornam aptas para firmar parcerias com a administração pública, bem como isenções dos tributos federais e das contribuições sociais, entretanto, para que possam usufruir dos benefícios requeridos devem prestar contas aos diversos órgãos do governo. Alguns dos órgãos que fiscalizam e controlam estas organizações são:

I - Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), este órgão está vinculado ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome e possui competência para, dentre outras ações, fixar normas e conceder o registro e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

II - Ministério da Justiça (MJ) é responsável pelo cadastro nacional de entidades de utilidade pública (CNES), que é um sistema eletrônico utilizado pelas entidades que possuem qualificações federais, como Certificado de Utilidade Pública Federal (UPF), que possuem obrigatoriedade de enviar as prestações de contas anualmente.

III - Ministério de Previdência e Assistência Social (MPAS) fiscaliza as entidades que possuem o Certificado de Entidade Pública Federal e que estão dispensadas de recolher as contribuições sociais (cota patronal) à previdência social.

IV - Ministério Público - Atua como um órgão de controle das organizações do terceiro setor, apurando denúncias de irregularidades na administração dos recursos públicos.

V - Tribunal de Contas são responsáveis, dentre outras tarefas, pela fiscalização e julgamento das prestações de contas apresentadas pelas entidades que recebem recursos públicos.

VI - Receita Federal do Brasil, este órgão tem como responsabilidade, dentre outras, a fiscalização das organizações com e sem fins lucrativos, mesmo as

entidades que possuem imunidade ou isenção tributária devem prestar contas das suas atividades econômicas.

VII - Órgãos Estaduais e Municipais, as entidades que possuem benefícios, como por exemplo, imunidade ou isenção dos tributos estaduais e municipais devem prestar contas das suas atividades.

Portanto, as organizações do terceiro setor precisam manter em seus quadros de colaboradores, pessoas capacitadas para acompanhar as atualizações na legislação publicadas pelos órgãos fiscalizadores, para elaborar adequadamente os relatórios de atividades, as demonstrações financeiras e as prestações de contas. O voluntariado é de extrema importância para a realização de muitas atividades, mas precisa ser capacitado para que as entidades possam manter os seus títulos e benefícios fiscais.

3.2.6. Normas Brasileiras de Contabilidade

A Resolução CFC nº 1.409/2012, que aprovou a ITG 2002 deve ser aplicada aos exercícios sociais iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. Nesta norma foram estabelecidos os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros. Além da ITG 2002 devem ser observados a ITG 1000 ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não foram abordados na norma específica.

As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros, são o balanço patrimonial (BP), a demonstração do resultado do período (DRP), a demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL), a demonstração dos fluxos de caixa (DFC) e as notas explicativas (NE). Sem prejuízo das informações econômicas divulgadas nas demonstrações contábeis, a entidade pode controlar em contas de compensação transações referentes a isenções, gratuidades e outras informações para a melhor evidência contábil.

A NBC TE 1.143 destina-se a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito

privado sem finalidade de lucros, especialmente entidade imune, isenta de impostos e contribuições para a seguridade social, beneficente de assistência social (LOAS), para a emissão do CEBAS e atendimento aos Ministérios da Justiça, Educação, Saúde, Previdência, Desenvolvimento Social e Combate à Fome, Receita Federal do Brasil e demais órgãos.

Esta norma determina que o convênio, a parceria, o auxílio e a subvenção quando sujeitos às prestações de contas devem ser registrados em conta própria, segregada das demais contas, inclusive as patrimoniais.

No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por “*superávit*” ou “*déficit*” do período - ITG 2002 – Entidades sem finalidade de lucro.

É importante ressaltar que uma organização do Terceiro Setor que realize suas atividades no Brasil, mas que possua a sua sede em um país no estrangeiro deve elaborar e apresentar a sua contabilidade de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

3.2.7 Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos Convênios

Os recursos financeiros administrados pelas organizações do terceiro setor em virtude de convênio devem ser depositados em contas bancárias específicas, para que não se confundam com os recursos próprios da entidade. Estes recursos devem ser aplicados no mercado financeiro, devendo também ser registrados em contas específicas, e os rendimentos auferidos pelas aplicações financeiras devem integrar o convênio, se for previsto no plano de trabalho.

Portanto, os valores dos convênios serão registrados em contas do ativo e do passivo da entidade conveniada, conforme demonstrado no Quadro 1 - Reconhecimento Contábil dos Recursos de Convênio.

Os recursos transferidos pela administração pública para serem aplicados na execução do convênio não se constituem receita da entidade e nem os pagamentos

das despesas previstas no plano de trabalho constituem despesas da mesma. A entidade é apenas a depositária dos recursos, não podendo de forma alguma apropriar-se dos valores recebidos.

Quando no convênio houver previsão de remuneração pela gestão dos recursos, esta será a receita da entidade. Quando não houver, nenhum valor recebido poderá ser registrado como receita. As contas utilizadas serão somente as do ativo e passivo que ao final do convênio se encerrarão com as transferências de valores entre as mesmas.

Na ausência de norma específica, pode-se utilizar o que estabelece o CPC 07, item 14, que assim se expressa: “Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser em conta específica do passivo”.

Dessa forma, a entidade executora deverá manter em sua contabilidade contas específicas com registros contábeis distintos para cada convênio que executar.

Os registros dos recursos do convênio, a título de exemplo, estão demonstrados a seguir. Suponhamos que uma entidade firmou um convenio público no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Os registros contábeis sugeridos são:

1	Assinatura do Convênio	
Debitar	Ativo Circulante - Créditos – Recursos de Convênios – Projeto A	100.000,00
Creditar	Passivo Circulante - Recursos de Convênios – Projeto A	100.000,00
2	Recebimento de Recursos de Convênio	
Debitar	Ativo Circulante – Banco c/Movimento – Recursos c/Restrição – Projeto A	100.000,00
Creditar	Ativo Circulante - Créditos – Recursos de Convênios – Projeto A	100.000,00
3	Aplicação Financeira (liquidez imediata) do Recursos de Convênio	
Debitar	Ativo Circulante – Banco c/Aplicação - Recursos Terceiros – Projeto A	100.000,00
Creditar	Ativo Circulante – Banco c/Movimento - Recursos de Terceiros – Projeto A	100.000,00
4	Aplicação de Recursos do Convênio – Pagamento das Despesas	
Debitar	Passivo Circulante - (-) Recursos Aplicados – Projeto A	89.000,00
Creditar	Ativo Circulante - Bancos - Recursos de Terceiros – Projeto A	89.000,00
5	Aplicação de Recursos do Convênio – Remuneração (quando permitido)	
Debitar	Passivo Circulante - (-) Recursos Aplicados – Projeto A	1.000,00
Creditar	Ativo Circulante - Bancos - Recursos de Terceiros – Projeto A	1.000,00
6	Remuneração do Convênio – Reconhecimento da Receita pela Entidade	
Debitar	Ativo Circulante - Bancos - Recursos Próprios- Projeto A	1.000,00

Creditar	Resultado - Receita – Prestação Serviços – Projeto A	1.000,00
7	Recebimento de Recursos – Rendimento s/Aplicação Financeira	
Debitar	Ativo Circulante – Banco c/Movimento – Recursos c/Restrição – Projeto A	5.000,00
Creditar	Passivo Circulante - Recursos de Convênios – Rend. s/Aplicação Financeira	5.000,00
8	Devolução do Saldo de Convênio	
Debitar	Ativo Circulante - Bancos – Governo – DF	15.000,00
Creditar	Ativo Circulante - Bancos - Recursos de Terceiros – Projeto A	15.000,00
9	Prestação de Contas do Convênio	
Debitar	Passivo Circulante - Recursos de Convênios – Projeto A	105.000,00
Creditar	Passivo Circulante - (-) Recursos Aplicados – Projeto A	105.000,00

QUADRO 1. RECONHECIMENTO CONTÁBIL DOS RECURSOS DE CONVÊNIO

FUNTE: ADAPTADO DE MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PARA FUNDAÇÕES E ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL (2007)

Como podemos observar, os registros contábeis são efetuados em contas específicas criadas para cada projeto e devem ser reconhecidas desde a assinatura do convênio pelo valor global transferido pela administração pública. Os recursos públicos enquanto não utilizados devem ficar em conta de poupança ou de aplicação de liquidez imediata, preferencialmente vinculada à conta corrente com resgate automático. Os pagamentos das despesas do projeto devem ser realizados pela conta bancária do convênio e os valores das receitas e despesas financeiras devem ser registrados em contas contábeis específicas para facilitar a demonstração na prestação de contas.

Ao final do projeto, se houver sobras de recursos estes deverão ser devolvidos mediante depósito em conta bancária indicada pelo órgão da administração pública. Após a entrega formal do objeto do convênio e a aprovação da prestação de contas os valores registrados nas contas patrimoniais devem ser transferidos para as contas de resultado na contabilidade da entidade.

3.2.8 Diferenças entre Administração Pública e Terceiro Setor

As organizações do terceiro setor têm substituído o Estado naqueles serviços considerados não estratégicos como, por exemplo, a educação, saúde e assistência social. A própria Constituição Federal faz menção de que os serviços públicos de assistência à saúde são livres à iniciativa privada, ou seja, podem ser prestados por

terceiros, que não a administração pública. O art. 199, § 1º estabelece que “as instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo as diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos. O § 2º ressalta que é vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos.

Da mesma forma o ensino não é atividade privativa do Estado. O art. 209 da CF/1988 estabelece que o ensino é livre à iniciativa privada. Portanto, o ensino é sempre público, ou seja, prestado à sociedade, mas nem sempre o ensino é um serviço público, prestado pela administração pública, podendo ser prestado pela iniciativa privada com auxílio mediante a destinação de recursos públicos.

O Estado tem transferido para as organizações do terceiro setor aquelas atividades que ele não quer ou que não pode realizar, e muitas entidades tem executado diversos serviços, programas e projetos com desempenho, eficiência e sem a burocratização da administração pública, como por exemplo, a obrigatoriedade de ter que submeter as compras e contratações pelos processos de licitação.

O auxílio para a atuação de entidades privadas sem fins lucrativos que desempenham atividades de forte cunho social (terceiro setor) demonstra o transbordamento do interesse público para fora dos limites do Estado. (OLIVEIRA, 2015, p. 337)

Para administração pública permanece a responsabilidade de financiar os projetos e programas executados pelas entidades e fiscalizar a transparência da aplicação dos recursos públicos e acompanhar a execução das atividades.

As principais características e diferenças entre a administração pública e o terceiro setor são:

ENTIDADES		
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA		TERCEIRO SETOR
ADMINISTRAÇÃO DIRETA	ADMINISTRAÇÃO INDIRETA	
União Estados Distrito Federal Municípios	Autarquia Fundação Pública Empresa Pública Sociedade de Economia Mista	Associação Fundação

PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS		
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA		TERCEIRO SETOR
ADMINISTRAÇÃO DIRETA	ADMINISTRAÇÃO INDIRETA	
<p>Também chamada de administração pública centralizada.</p> <p>Os serviços são prestados diretamente pelo governo por meio dos seus órgãos.</p> <p>União: Poder Legislativo, Judiciário e Executivo.</p> <p>Estados: Poder Legislativo, Judiciário e Executivo.</p> <p>Distrito Federal: Poder Legislativo, Judiciário e Executivo.</p> <p>Municípios: Poder Legislativo, Judiciário e Executivo.</p>	<p>Também chamada de administração pública descentralizada.</p> <p>Os serviços são prestados por pessoa jurídica criada pelo poder público para exercer tal atividade.</p> <p>Autarquia: É a entidade integrante da administração pública e desempenha atividade típica ou exclusiva do Estado, como serviços previdenciários. Exemplo: Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).</p> <p>Fundação Pública: Desempenha atividade social não exclusiva do Estado que podem ser desempenhadas por particulares, como educação, saúde, cultura, etc. Exemplo: Universidade de Brasília (UNB).</p> <p>Empresa Pública: Foram criadas para explorar atividades econômicas, mas passaram a prestar serviços públicos. Exemplo: Caixa Econômica Federal (CEF).</p> <p>Sociedade de Economia Mista: Foram criadas para explorar atividades econômicas, mas passaram a prestar serviços públicos. Exemplo: Banco do Brasil (BB).</p>	<p>Também chamada de organização não governamental.</p> <p>Os serviços são prestados diretamente pelas organizações.</p> <p>Associação: São criadas por um grupo de pessoas físicas ou jurídicas para a realização de objetivos e ideais comuns. Exemplo: Instituto Ethos.</p> <p>Fundação: São criadas para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. Exemplo: Fundação Abrinq pelos Direitos da Criança e do Adolescente.</p>

NATUREZA JURÍDICA		
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA		TERCEIRO SETOR
ADMINISTRAÇÃO DIRETA	ADMINISTRAÇÃO INDIRETA	
<p>Não possuem personalidade jurídica própria. Utilizam seus órgãos para contrair direitos e obrigações.</p> <p>União Estados Distrito Federal Municípios</p>	<p>Pessoas jurídicas de direito público ou privado sem fins lucrativos.</p> <p>Autarquia: direito público Fundação Pública: direito público ou privado Empresa Pública: direito privado. Sociedade de Economia Mista: direito privado.</p>	<p>Pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos.</p> <p>Associação Fundação</p>

CONSTITUIÇÃO SOCIETÁRIA		
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA		TERCEIRO SETOR
ADMINISTRAÇÃO DIRETA	ADMINISTRAÇÃO INDIRETA	
Os entes políticos foram instituídos pela Constituição Federal/1988. União Estados Distrito Federal Municípios	<p>Autarquia: é uma entidade integrante da administração pública.</p> <p>Fundação Pública: pode ser constituída a partir da existência de um patrimônio fornecido pelo seu fundador.</p> <p>Empresa Pública: pode ser constituída por qualquer forma societária: Sociedade Anônima (S/A), Sociedade Ltda., etc.</p> <p>Sociedade de Economia Mista: pode ser constituída somente sob a forma de Sociedade por ações (S/A).</p>	<p>Associação: é a união de pessoas que se organizam para fins não econômicos.</p> <p>Fundação: pode ser constituída somente para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.</p>

PATRIMÔNIO		
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA		TERCEIRO SETOR
ADMINISTRAÇÃO DIRETA	ADMINISTRAÇÃO INDIRETA	
O patrimônio pertence ao poder público. União Estados Distrito Federal Municípios	O patrimônio pertence à própria entidade e não ao ente político que a criou. Autarquia Fundação Pública Empresa Pública Mista	O patrimônio pertence à própria entidade. Associação Fundação Sociedade civil

QUADRO 2. DIFERENÇAS ENTRE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E TERCEIRO SETOR
FONTE: ELABORADO PELA AUTORA (2015)

O Quadro 2 demonstrou que a administração pública está dividida em direta (centralizada) ou indireta (descentralizada) e que a primeira é composta pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, entes políticos criados pela Constituição Federal/1988. Estas entidades não possuem personalidade jurídica própria e utilizam seus órgãos e secretarias para contrair direitos e obrigações.

A administração pública indireta é composta pelas Autarquias, Fundações Públicas, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, estas entidades são constituídas na forma de pessoas jurídicas de direito público ou direito privado e são criadas pela administração pública direta.

Quanto às organizações do terceiro setor, estas são constituídas na forma de Associação, união de pessoas de que organizam para a realização de ideais comuns ou Fundação, constituída para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. As entidades são constituídas na forma de pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos. Muitas destas organizações, preenchidos os requisitos legais, recebem algumas qualificações como Organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP), Organização Social (OS), Utilidade Pública Federal (UPF), Utilidade Pública Estadual (UPE), Utilidade Pública Municipal (UPM) e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

É preciso reavaliar e considerar a real importância destas organizações para a sociedade, afinal elas atuam como representantes do Estado perante a sociedade. E quando o governo não faz a sua parte é duplamente irresponsável, primeiro porque deixa as entidades sem recursos financeiros para que possam cumprir com sua missão que na maioria das vezes são aqueles serviços que a administração pública não tem interesse de fazer, mas que são considerados relevantes para a sociedade, e segundo porque deixa os cidadãos que necessitam de determinados serviços sem atendimento.

3.3 PARCERIAS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

As parcerias na administração pública são firmadas pelos entes políticos, por meio de seus órgãos ou secretarias, e as organizações da sociedade civil mediante celebração dos instrumentos jurídicos denominados termo de colaboração ou termo de fomento.

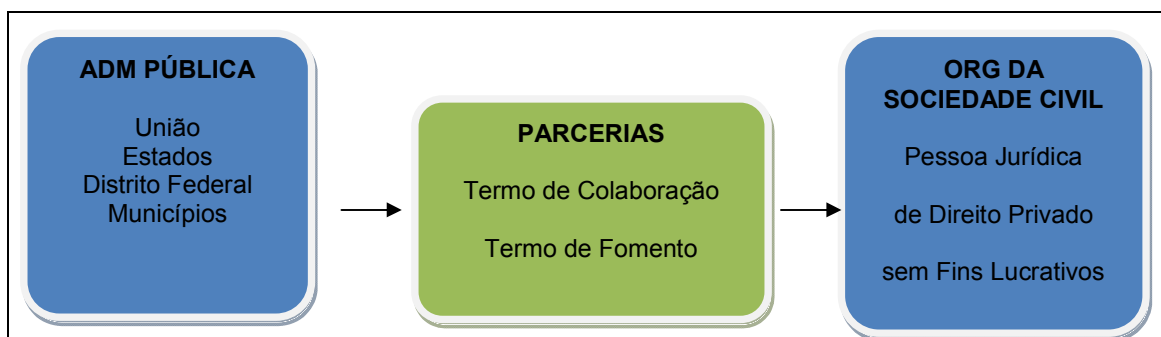


FIGURA 6. PARCERIAS PÚBLICO – PRIVADO
FONTE: ELABORADO PELA AUTORA (2015)

O governo federal realiza uma parte de suas políticas públicas por meio da transferência de recursos públicos para as entidades privadas sem fins lucrativos. Esta transferência envolve uma quantidade enorme de entidades, que atuam em diversas áreas da sociedade e desenvolvem muitos trabalhos em parcerias com diversos ministérios.

Em 1997 foi realizada uma ampla pesquisa com o objetivo de apurar dados para a revisão da legislação que trata das questões sobre as entidades sem fins lucrativos (BARBOSA; OLIVEIRA, 2002). Esta pesquisa demonstrou as maiores dificuldades das entidades para a celebração de parcerias públicas:

I - o excesso de exigências burocráticas para a celebração de parcerias;

II - a inexistência de normas que garantam a competição entre as entidades e a demanda por transparência na escolha das entidades que recebem recursos governamentais;

III - a ausência de responsabilização dos dirigentes de entidades por desvio na aplicação dos recursos públicos, bem como a prevalência de aspectos meramente formais na avaliação da prestação de contas;

IV - a insuficiência dos recursos repassados, que não cobrem todos os custos administrativos e de pessoal.

Este estudo demonstrou que o governo precisa rever os procedimentos e as formas de contratação das organizações do terceiro setor, para que estas possam continuar prestando serviços nas áreas da saúde, educação, assistência social, defesa dos direitos, capacitação profissional, dentre outras, com mais eficiência e menor custo.

3.3.1 Parcerias Público-Privado

As parcerias podem ser definidas como a união de esforços para se atingir um interesse comum. Esta parceria pode ser realizada entre pessoas físicas ou jurídicas, do direito público ou privado e suas metas podem atingir objetivos individuais ou coletivos.

A palavra “parceria” vem do latim *partinarius*, participante. Araújo (2005) entende que o termo “parceria” não é jurídico, e significa a conjugação de esforços entre o Poder Público e particulares para algum objetivo comum, de colaboração, entendendo que se afeiçoa mais à figura do convênio do que a de contrato (VIOLIN, 2010, p. 220).

Em 31 de julho de 2014 a União publicou a Lei n.º 13.019, estabelecendo o Marco Regulatório das parcerias entre a Administração Pública e as Organizações da Sociedade Civil (OSCs). Esta Lei veio disciplinar de forma mais rigorosa as parcerias e foi criada com o objetivo de regular no âmbito nacional o instrumento jurídico utilizado para a celebração destas parcerias com as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos. Também surgiu para substituir as diversas normas que regulavam as parcerias, mas não forneciam segurança aos administradores públicos e às entidades.

O novo Marco Regulatório incorpora as recomendações apresentadas pela doutrina e jurisprudência e pelos Tribunais de Contas da União, Estados e Municípios (OLIVEIRA, 2015, p. 348) e tem como objetivo a implementação dos controles internos desde o momento da celebração da parceria até a efetiva aprovação da prestação de contas.

Embora a Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014) seja considerada como uma Lei Nacional e não Lei Federal, a União não possui autorização constitucional para elaborar normas gerais sobre parcerias entre todos os demais entes da federação com as entidades privadas sem fins lucrativos. Portanto, a Lei deve ser interpretada como uma Lei Federal aplicável apenas à União, os demais entes da federação poderão adotar em suas legislações a aplicação das referidas normas.

Ainda que o legislador tenha criado novas nomenclaturas para definir os instrumentos jurídicos para a celebração de parcerias, como “termo de colaboração” e “termo de parceria”, estas expressões se encaixam no gênero “convênios”, assim como ocorre com os termos de parceria, termos de cooperação, contratos de gestão, contratos de repasse, contratos de programa, dentre outros. (OLIVEIRA, 2015, p. 349).

Na Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014) o termo parceria foi definido da seguinte forma:

Qualquer modalidade de parceria prevista nesta Lei, que envolva ou não transferências voluntárias de recursos financeiros, entre administração pública e organizações da sociedade civil para ações de interesse recíproco em regime de mútua cooperação.

As parcerias previstas na nova legislação são formalizadas por meio dos termos de colaboração ou de fomento. O termo de colaboração é o instrumento pelo qual são formalizadas as parcerias estabelecidas pela administração pública com as organizações da sociedade civil, selecionadas por meio de chamamento público para a consecução de finalidades de interesse público propostas pela administração pública.

3.3.2 Inovações criadas pela Lei do Marco Regulatório das OSCs

A Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014) trouxe algumas inovações que regem as celebrações das parcerias:

I - Termo de Colaboração e Termo de Fomento

São instrumentos jurídicos utilizados para a formalização das parcerias firmadas entre a administração pública e as OSCs. A única diferença está no responsável pela iniciativa pelo projeto ou programa, se for proposto pela administração pública será utilizado o termo de colaboração, se partir da OSC será o termo de fomento.

II - Capacitação de Gestores, Conselheiros e Sociedade Civil Organizada

A União, coordenada com os Estados, Distrito Federal, Municípios e OSCs, instituirá programas de capacitação para gestores, representantes das OSCs e conselheiros dos conselhos de políticas públicas. Os objetivos são tornar os responsáveis preparados para instituir processos seletivos, avaliar propostas de parceria, fiscalizar a execução em tempo hábil e de modo eficaz e apreciar prestações de contas na forma e nos prazos determinados.

III - Transparência e Controle

A administração pública deverá manter, em seu sítio oficial na internet, a relação das parcerias celebradas, em ordem alfabética, pelo nome da OSC e possibilitar meios para apresentação de denúncia dos recursos transferidos e a entidade deverá divulgar, em seu sítio na internet, caso mantenha, e em locais visíveis de suas sedes sociais e dos estabelecimentos em que exerça suas ações, todas as parcerias celebradas com o poder público.

IV - Procedimento de Manifestação de Interesse Social

As OSCs, os movimentos sociais e cidadãos poderão apresentar propostas à administração pública para que esta avalie a possibilidade de realização de um chamamento público objetivando a celebração de parceria e promovendo a participação da sociedade na escolha dos projetos ou programas que deverão ser executados.

V - Chamamento Público

Para a celebração das parcerias, a administração pública deverá realizar chamamento público para selecionar as OSCs que torne mais eficaz a execução do objeto, tornando o processo impessoal e possibilitando a participação de outras entidades. Assim como no processo de licitação, está previsto a inexigibilidade do chamamento público na hipótese de inviabilidade de competição entre as OSCs em razão da natureza singular do objeto do plano e trabalho ou quando as metas somente puderem ser atingidas por uma entidade específica.

VI - Contratações realizadas pelas OSCs

As contratações de bens e serviços realizadas com recursos transferidos pela administração pública deverão observar os princípios da própria administração, que são: legalidade, moralidade, boa-fé, probidade, impessoalidade, economicidade, eficiência, isonomia, publicidade, razoabilidade e julgamento objetivo e a busca permanente de qualidade e durabilidade. A entidade deverá apresentar um

regulamento de compras e contratações para aprovação da administração pública e poderão utilizar o sistema eletrônico disponibilizado pela administração pública para processar suas contratações, que ficará disponível ao público via internet, para que os interessados possam formular propostas.

Para Di Pietro (2015), a Lei nº 13.019/14 adotou uma série de medidas que, se devidamente monitoradas pelos órgãos de controle, podem contribuir para moralizar as parcerias com entidades do terceiro setor e corrigir abusos que atualmente se verificam.

Podemos perceber que a inovação criada pela administração pública tem como objetivo a transparência e a participação da sociedade nas parcerias celebradas com as organizações da sociedade civil. Ainda que a nova Lei tenha sido alvo de críticas e considerada um tanto abusiva é preciso aguardar a sua aplicação prática para então avaliar a sua eficácia.

3.3.3 Celebração de Parcerias

As organizações do terceiro setor possuem como fonte de receita, para a manutenção das suas atividades estatutárias, as doações, subvenções e contribuições, e um dos instrumentos para viabilizar o recebimento destes recursos é a celebração de parcerias.

Falcão apud Barbosa e Oliveira (2002, p. 134-135) ilustra de forma bem-humorada o que seja um convênio, que foi adaptado para parceria:

Como vocês sabem, as ONGs tudo inventam para sobreviver. Para captar recursos, para aumentar receitas. Uma delas, em Pernambuco, se especializou em obter recursos para seus projetos sociais reciclando papel usado e vendendo-o. Pleiteou então que uma empresa estatal lhe doasse toneladas de papel usado de que regularmente dispunha. Pedido feito, pedido aceito pela Diretoria. Quer dizer, aceito pela Diretoria e encaminhado ao Departamento Jurídico, que estudou, analisou e...vetou! Segundo a legislação, a doação de um bem público – mesmo que seja papel usado – exige licitação e acarreta infindáveis trâmites legal-burocráticos. A doação foi suspensa. A ONG frustrada e receita evaporada. Consultou-se um advogado, que perguntou ao Jurídico da estatal: "... E para jogar fora, no lixo, tem que ter licitação? Obviamente não, responderam. Final feliz. A ONG assinou uma parceria se comprometendo a recolher o lixo da estatal (adaptado).

A parceria poderá ser proposta pela administração pública (termo de colaboração) ou pela organização da sociedade civil (termo de fomento) mediante a apresentação do plano de trabalho.

3.4 PRESTAÇÃO DE CONTAS

A função social das organizações do terceiro setor remete à necessidade de transparência e responsabilidade dos seus atos, e uma das suas obrigações é prestar contas à sociedade, o que tem sido referenciado pelos autores por meio da terminologia “*accountability*”.

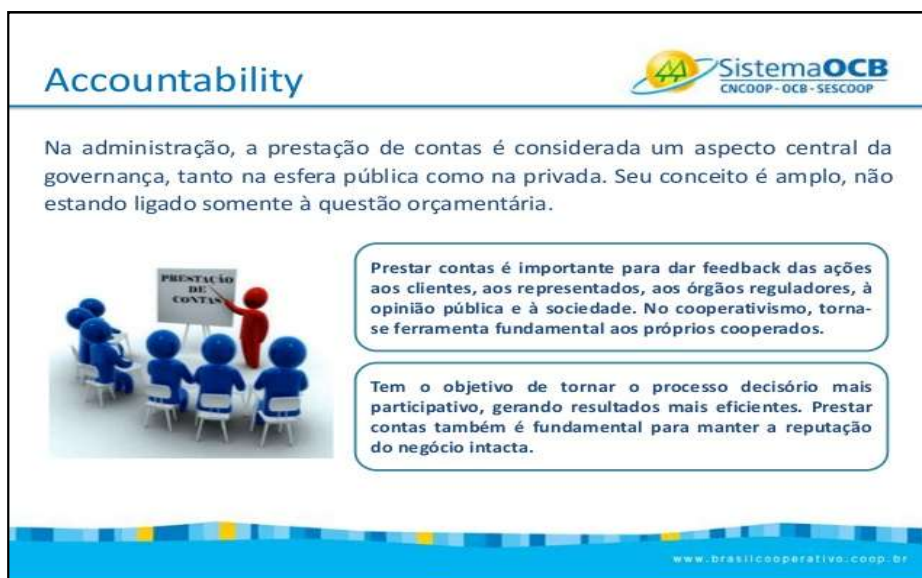


FIGURA 7. ACCOUNTABILITY
FONTE: OCB (2015)

“*Accountability*” é um termo em inglês que significa a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida. Presume a existência de pelo menos duas partes: uma que confere a responsabilidade e a outra que aceita, com o compromisso de prestar contas da forma como usou a responsabilidade conferida.

Na interpretação de Nakagawa (1993, p. 17), “*accountability*” é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder. Nas grandes empresas podemos perceber a

seguinte cadeia de *accountability* → Gestores → Diretores → Administradores → Conselho de Administração → Acionistas → Investidores.

Pode-se concluir que todos estão sujeitos em prestar contas para alguém de algo que lhe foi delegado para realizar e ao mesmo tempo possuir autoridade sobre alguém a quem delega poder para executar algo, que será avaliado por meio da prestação de contas.

Olak e Nascimento (2008, p. 23) ressaltam que embora as entidades sem fins lucrativos não cultivem a transparência dos seus atos, a demonstração das suas atividades e resultados pode ser utilizada como um diferencial e até mesmo como uma forma de estratégia para que possam competir com outras entidades na captação de recursos públicos e privados para o financiamento das suas atividades.

Uma das principais obrigações das entidades é prestar contas, primeiramente, ao próprio órgão deliberativo da entidade, e, por fim, ao poder público por meio dos diversos órgãos governamentais.

Quando a prestação de contas é realizada para os órgãos públicos torna-se ainda mais importante, pois comprova a boa e regular gestão de recursos liberados pelo governo para atender as necessidades da sociedade, a utilização do dinheiro público deve beneficiar a coletividade. Neste caso a prestação de contas além de ser algo obrigatório, tem a função de ser transparente e evitar os possíveis desvios de recursos.

3.4.1 Obrigatoriedade de Prestar Contas

O Parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal/1988 dispõe que qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária prestará contas.

A prestação de contas é um conjunto de documentos que comprovam a realização da execução dos gastos ocorridos, de forma a apresentar a relação dos recursos recebidos e dos recursos gastos e que comprovam com veracidade e clareza a execução do valor financeiro.

A forma de apresentação das contas é estipulada nas cláusulas do convênio e podem ser de natureza parcial, de acordo com a realização das parcelas recebidas, ou final, mediante a entrega do produto ou finalização do objeto do trabalho desenvolvido. Este documento demonstra as receitas recebidas, as despesas realizadas e o saldo remanescente, se houver.

A Lei do Marco Regulatório das OSC (2014) define prestação de contas como sendo procedimento em que se analisa e se avalia a execução da parceria quanto aos aspectos dos princípios da administração pública, que são: legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia, pelo qual seja possível verificar o cumprimento do objeto da parceria e alcance das metas e dos resultados previstos, compreendendo duas fases, a apresentação das contas, de responsabilidade das OSCs, e a análise e manifestação conclusiva das contas, de responsabilidade da administração pública.

A prestação de contas deverá seguir os prazos e normas de elaboração do instrumento de parceria (termo de colaboração ou termo de fomento) e do plano de trabalho.

A administração pública irá fornecer manuais específicos às OSCs para que a prestação de contas possa conter elementos que permitam ao gestor da parceria avaliar o andamento ou concluir que o seu objeto foi executado conforme pactuado, com a descrição detalhada das atividades realizadas e a comprovação do alcance das metas e dos resultados esperados, até o período de que trata a prestação de contas. Os dados financeiros serão analisados com o intuito de estabelecer a relação entre a receita e a despesa realizada, a sua conformidade e o cumprimento das normas pertinentes.

3.4.2 Prestação de Contas Parcial

A prestação de contas parcial ocorre quando os recursos previstos no cronograma de desembolso também forem liberados em parcelas, então cada parcela é liberada somente quando a entidade apresentar a prestação de contas da parcela anterior.

Esta forma de prestação de contas fornece um melhor sistema de controle e acompanhamento dos recursos liberados, dando condições ao gestor público de verificar se os gastos realizados estão de acordo com o plano de trabalho, tornando possível ainda a detecção de eventuais irregularidades como aplicação dos recursos em despesas não previstas em convênio.

A prestação de contas parcial consiste na apresentação dos documentos para comprovar a execução de cada parcela recebida do convênio e esta documentação será a mesma necessária para a prestação de contas final, com exceção de alguns documentos, como, o plano de trabalho, o termo de parceria e o comprovante de recolhimento do saldo de recursos, se for o caso, pois o saldo de recursos será recolhido ao final da execução.

3.4.3 Prestação de Contas Final

A prestação de contas final ocorre quando o projeto estiver sido concluído e para isto é preciso demonstrar mediante documentação que o objeto da parceria foi cumprido, que as atividades previstas no plano de trabalho foram executadas, que os prazo e recursos previstos em cronograma físico-financeiro e cronograma de desembolso foram realizados.

A documentação entregue é a mesma utilizada para a prestação de contas parcial, incluindo alguns documentos, como, plano de trabalho, o termo de parceria e o comprovante de devolução do saldo remanescente.

A partir da entrega da documentação referente à prestação de contas final a entidade deverá aguardar o parecer emitido pelo órgão da administração pública que irá analisar e avaliar as questões técnicas e financeiras inerentes à execução do convênio.

Na Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014) está definido que o gestor irá emitir um parecer técnico de análise de prestação de contas da parceria celebrada, no caso de parcela única, o gestor emitirá parecer técnico conclusivo para fins de avaliação do cumprimento do objeto.

3.4.4 Peças da Prestação de Contas

A prestação de contas relativa à execução do convênio (termo de colaboração ou fomento) será constituída mediante apresentação dos seguintes documentos:



FIGURA 8. FLUXO DOS DOCUMENTOS PARA PRESTAÇÃO DE CONTAS
FONTE: ELABORADO PELA AUTORA (2015)

A apresentação desses documentos é indispensável para a comprovação de que os recursos foram aplicados conforme programado. Em caso de não entrega ou da entrega parcial dos documentos, a administração pública enviará uma notificação solicitando a imediata regularização das pendências apuradas e informando o prazo para a reapresentação da mesma. A entidade deverá providenciar os documentos e enviar dentro do prazo estabelecido. Em caso de não cumprimento a organização estará sujeita a devolução de todo o recurso disponibilizado para o referido projeto.

Com a prestação de contas a entidade demonstra que está cumprindo com o objeto do convênio, aplicando corretamente os recursos gerenciados, justificando o

uso dos recursos obtidos através da confrontação de suas receitas e despesas e atendendo às exigências morais, legais e contábeis.

Existem quesitos exigidos para que os documentos sejam considerados válidos como comprovação dos gastos. As despesas da execução do convênio devem ser comprovadas por meio da apresentação de documentos fiscais, recibos, faturas e outros documentos originais ou equivalentes emitidos em nome da entidade executora, devidamente identificados com o número do convênio. Não são admitidos documentos que demonstrem despesas realizadas em data diferente do período entre o início e o fim da vigência do convênio ou que sejam inidôneos para a comprovação dos gastos.

A prestação de contas e todos os atos que dela decorram devem estar apresentados, sempre que possível, em plataforma eletrônica, permitindo a visualização por qualquer interessado. Os documentos incluídos na plataforma eletrônica serão considerados originais para os efeitos de prestação de contas.

Por fim, os documentos originais que compõem a prestação de contas deverão permanecer arquivados pelo prazo de 10 (dez) anos, contado do dia útil subsequente à entrega da referida prestação de contas.

3.4.5 Movimentação e Aplicação dos Recursos

Os recursos recebidos em decorrência das parcerias serão depositados e administrados em conta bancária específica e enquanto não forem utilizados deverão ser obrigatoriamente aplicados em cadernetas de poupança ou em fundo de aplicação financeira de curto prazo e os rendimentos das aplicações financeiras, deverão ser aplicados no objeto da parceria, estando sujeitos às mesmas condições de prestação de contas exigidas para os recursos transferidos. Os saldos financeiros remanescentes, inclusive os provenientes das receitas obtidas das aplicações financeiras realizadas, serão devolvidos à entidade ou órgão repassador dos recursos.

Os pagamentos, bem como toda a movimentação de recursos, serão realizados mediante transferência eletrônica sujeita à identificação do beneficiário final e à obrigatoriedade de depósito em sua conta bancária. Em casos excepcionais

poderão ocorrer pagamentos em espécie, desde que sejam observados alguns pré-requisitos, como por exemplo, desde que fique demonstrada no plano de trabalho a impossibilidade física de pagamento mediante transferência eletrônica, em função das peculiaridades do objeto da parceria, da região onde se desenvolverão as atividades e dos serviços a serem prestados.

A responsabilidade perante a administração pública pela boa e regular aplicação dos valores aplicados permanece com a OSC e com os respectivos responsáveis consignados no termo de colaboração ou de fomento, podendo estes agir regressivamente em relação à pessoa física que, de qualquer forma, houver dado causa à irregularidade na aplicação desses recursos.

Será considerado irregular, caracterizará desvio de recursos e deverá ser restituído aos cofres públicos qualquer pagamento de despesas não autorizadas no plano de trabalho, de despesas nas quais não esteja identificado o beneficiário final ou de despesas realizadas em desacordo com qualquer das condições ou restrições estabelecidas na Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014).

3.5 AUDITORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A auditoria na administração pública irá examinar os documentos que fazem parte das parcerias públicas, principalmente as prestações de contas, mas antes disto o auditor irá desenvolver um planejamento para identificar os principais pontos de risco. Após este passo irá elaborar o programa de trabalho contendo todas as informações necessárias para dar início aos trabalhos.

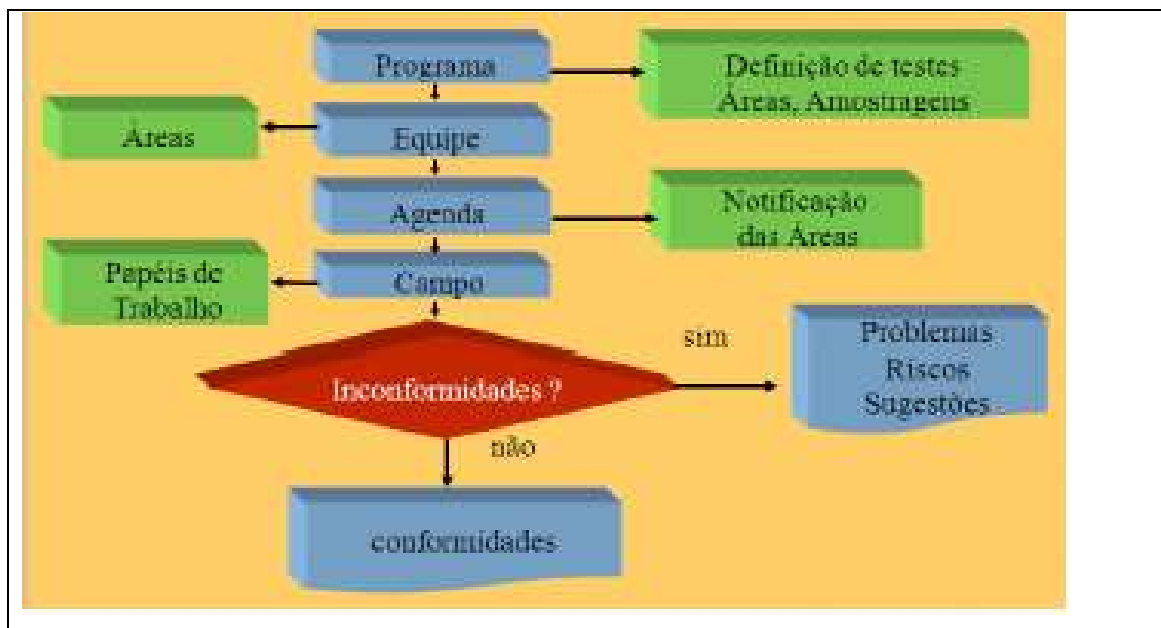


FIGURA 9. AUDITORIA
 FONTE: BRASIL ESCOLA (2015)

As organizações do terceiro setor, muitas vezes recebem recursos da administração pública para executarem projetos específicos ou desenvolverem programas regulamentados por instrumentos jurídicos (convênio, termo de parceria, etc.) que definem os valores repassados, a gestão dos recursos públicos e a respectiva prestação de contas dos valores recebidos.

Para fins contábeis o convênio (ou termo de parceria) é o documento hábil para a escrituração das operações e para a definição dos procedimentos contábeis que serão adotados para apresentação dos relatórios financeiros e respectiva prestação de contas.

Para auditoria governamental a análise das cláusulas do convênio é de extrema importância, como por exemplo, a previsão de recursos da contrapartida, pagamentos a título de remuneração, aplicação das receitas financeiras no objeto do convênio e conta bancária específica para devolução dos saldos remanescentes.

A Lei n.º 13.019/2014 (Marco Regulatório das OSCs) criou inovações para as parcerias firmadas entre a administração pública e as organizações da sociedade civil. As novidades foram desde novas nomenclaturas dos instrumentos de parcerias à participação da sociedade e transparência dos atos e informações dos convênios e controles mais rígidos para a celebração dos convênios e elaboração das prestações de contas.

3.5.1 Legislação

Para uma melhor análise do funcionamento do convênio firmado entre a administração pública e as OSCs é necessário o conhecimento da legislação que trata sobre parcerias públicas e prestação de contas. A seguir iremos apresentar algumas das normas aplicáveis.

Attie (2011), afirma que o conhecimento prévio da legislação que afeta a entidade a ser auditada é fundamental para a avaliação, pelo auditor, dos impactos que a inobservância das normas pertinentes pode ter nas demonstrações contábeis.

Constituição Federal

A Constituição Federal/88 menciona sobre a avaliação dos resultados e a aplicação dos recursos públicos pelas entidades de direito privado. O sistema de contabilidade federal está ligado à Secretaria do Tesouro Nacional e ao Tribunal de Contas da União julgar as prestações de contas dos responsáveis pela gestão dos recursos públicos.

Art. 74 da Constituição Federal/88 determina que os poderes legislativo, executivo e judiciário manterão de forma integrada o sistema de controle interno com a finalidade de **avaliar** a execução dos programas de governo, **comprovar a legalidade** e **avaliar os resultados**, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; **exercer o controle** das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Secretaria do Tesouro Nacional

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal. A STN tem a atribuição de **normatizar o processo de registro contábil**, a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e das entidades da Administração Pública Federal. Além disso, deve promover a integração com as demais esferas de governo, em assuntos de administração financeira e contábil.

Cabe então uma discussão séria sobre o tratamento dispensado pelos gestores dessas entidades não-governamentais, ao trabalho de prestação de contas. Principalmente se as entidades dependem em grande proporção dos recursos.

Tribunal de Contas da União

Ao Tribunal de Contas da União (artigo 71 da CF/88) compete **julgar as contas** dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

A missão do Tribunal de Contas da União é assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício da sociedade.

3.5.2 Auditoria

Etimologicamente a palavra “auditoria” tem a sua origem no verbo latino *audire*, que significa “ouvir”, e que conduziu à criação da palavra “auditor” (do latim *auditor*) como sendo aquele que ouve. Isto pelo fato de nos primórdios da auditoria os auditores tirarem as suas conclusões fundamentadamente com base nas informações verbais que lhes eram transmitidas.

Atualmente, o significado da auditoria tornou-se mais abrangente, alcançando as pessoas jurídicas de direito público ou privado e todos os seus órgãos de gestão,

apresentando como uma de suas finalidades a emissão de relatórios com recomendações para aprimorar os sistemas de controles internos e pareceres sobre as demonstrações contábeis destas organizações.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da NBCT 12 – da Auditoria Interna, definiu o conceito e objetivos da auditoria interna “compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos”.

Para Gomes (2009, p. 8), a auditoria governamental tem como objetivo:

- (a) opinar sobre a eficácia e a eficiência dos controles internos da entidade,
- (b) opinar sobre adequação da posição refletida nas demonstrações contábeis, (c) apreciar e julgar as contas dos gestores públicos, (d) fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Poder Público mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres e (e) verificar a observância às normas.

Castro (2008, p. 160) define Auditoria no Sistema de Controle Interno como sendo:

“Conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal”.

Portanto, o objetivo da auditoria é avaliar o gerenciamento dos recursos públicos e propor melhorias para que os controles se tornem cada vez mais eficientes.

Para este estudo a auditoria tem como finalidade avaliar a gestão dos recursos públicos repassados pela administração pública para as organizações do terceiro setor e acompanhar a execução dos convênios celebrados e examinar a regularidade da prestação de contas.

3.5.3 Finalidade da Auditoria

A auditoria dos convênios tem como finalidade comprovar a legalidade dos documentos que fazem parte das parcerias públicas, avaliar se os projetos tiveram os resultados esperados e verificar se os recursos utilizados pela entidade foram aplicados de acordo com as normas legais e instrumento da parceria. Para isso devem ser considerados os seguintes aspectos:

- a) As legislações específicas e normas gerais devem ser observadas;
- b) A execução dos convênios deve ser monitorada;
- c) Os princípios da administração pública devem ser atendidos;
- d) O desempenho administrativo e operacional deve ser supervisionado;
- e) A utilização dos recursos públicos deve ser controlada pelo gestor público;
- f) As transferências e aplicação dos recursos públicos devem ser examinadas;
- g) Os sistemas de informação devem ser analisados;

A finalidade da auditoria na administração pública está definida no artigo 74 da Constituição Federal citado no capítulo 3.5.1 desta monografia.

3.5.4 Objetivos da Auditoria

Os objetivos da auditoria em sentido amplo são:

- a) Opinar sobre os documentos que fazem parte do convênio, como plano de trabalho, termo de parceria, cronograma físico-financeiro, cronograma de desembolso e prestação de contas;
- b) Verificar se os termos de parcerias e suas respectivas prestações de contas estão de acordo com as normas vigentes;
- c) Avaliar o reflexo das informações contidas nos documentos que fazem parte do convênio e das demonstrações contábeis;

- d) Verificar a aplicação dos recursos transferidos pela administração pública para as entidades privadas;
- e) Avaliar o acompanhamento e a fiscalização das parcerias firmadas entre a administração pública e as OSC;
- f) Verificar a execução dos projetos e atividades que envolvem recursos públicos;
- g) Avaliar os critérios de análise e julgamento das contas pelos gestores públicos;
- h) Opinar sobre os controles internos e externos da administração pública.

3.5.5 Tipos de Auditoria

São diversos os tipos existentes de auditoria, mas para avaliação dos documentos que fazem parte dos termos de parcerias e prestações de contas podem ser realizados os seguintes tipos de auditoria:

a) Auditoria de Gestão:

A auditoria de gestão é aplicável aos convênios e tem como objetivo avaliar os resultados operacionais, a execução das parcerias e certificar a regularidade das prestações de contas dos recursos públicos. Este tipo de auditoria compreende a verificação do cumprimento da legislação pertinente e o exame da documentação que compõem o convênio e todos os atos e fatos inerentes a ele, bem como todas as peças que fazem parte da prestação de contas.

b) Auditoria de Acompanhamento da Gestão:

No decorrer do convênio pode-se também aplicar a auditoria de acompanhamento da gestão que possui mais um caráter preventivo.

c) Auditoria de Programas:

A auditoria de programas tem como objetivo acompanhar, examinar e avaliar a execução do convênio, desde a elaboração do plano de trabalho até a sua prestação de contas. Esta auditoria compreende a análise da execução do cronograma físico-financeiro, os relatórios de acompanhamento e os termos de parcerias. Também visa verificar a documentação comprobatória dos gastos realizados.

As auditorias governamentais verificam a conformidade dos atos administrativos, com o intuito de evitar os abusos de poder que muitas vezes prejudicam o interesse coletivo.

3.5.6 Planejamento da Auditoria

O planejamento faz parte das etapas da auditoria, assim como a pré-auditoria, execução dos exames elaboração dos relatórios e controle interno.

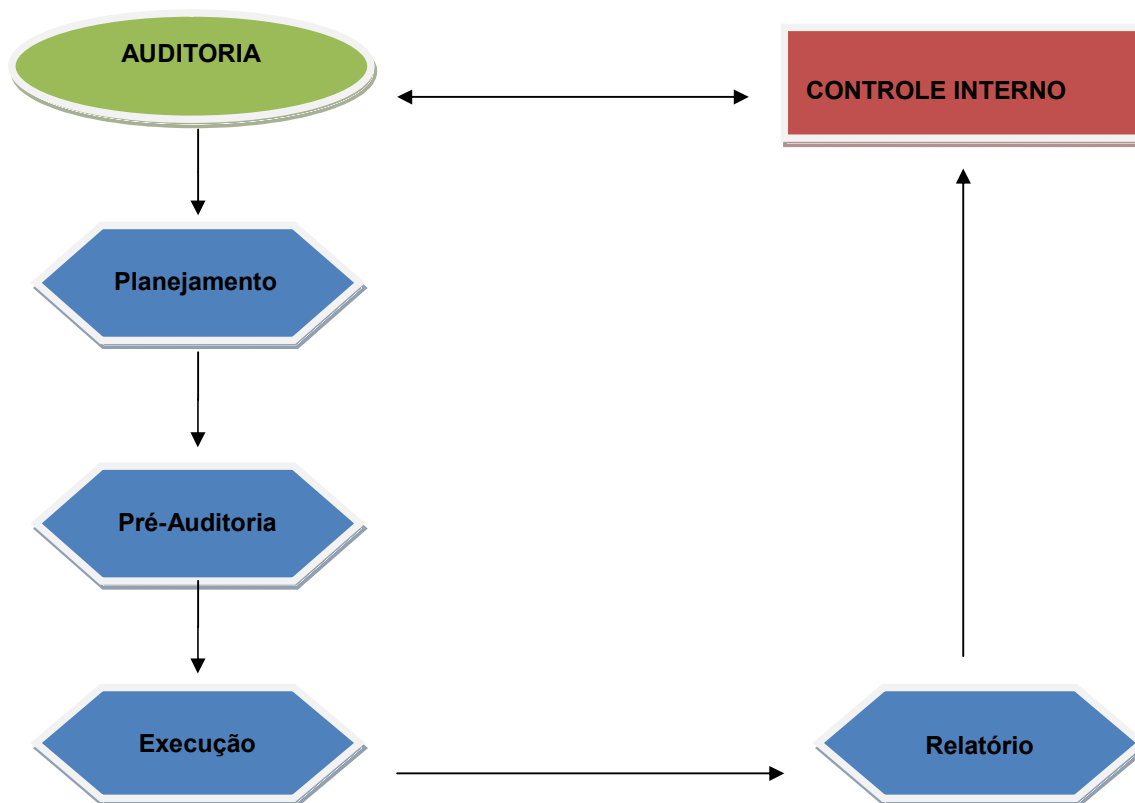


FIGURA 10. ETAPAS DA AUDITORIA
FONTE: ELABORADO PELA AUTORA (2015)

O planejamento de auditoria é a etapa na qual o auditor independente define o seu plano de trabalho de auditoria (anexo III) e o detalhamento dos procedimentos de auditoria a serem aplicados e estabelece a estratégia geral dos trabalhos elaborando a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz (NBC TA 300).

O planejamento da auditoria também é denominado plano de auditoria, ou programa de auditoria. Este último deve ser elaborado por escrito, para facilitar o entendimento dos procedimentos de auditoria adotados e orientar os trabalhos.

Almeida (2012, p. 141), comentou sobre planejamento de auditoria da seguinte forma:

As normas de auditoria geralmente aceitas exigem que o trabalho de auditoria seja adequadamente planejado. Planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e ao menor custo possível.

Neste estudo o planejamento compreende os exames preliminares das normas que tratam sobre os termos de parcerias, as atividades e processos que fazem parte do convênio e os procedimentos de prestação de contas para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado, de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração pública.

O planejamento deve considerar os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- ✓ legislação e normas que versam sobre as parcerias públicas;
- ✓ documentos da entidade, como os de constituição (estatuto social, CNPJ, alvará de funcionamento) os títulos obtidos (utilidade pública federal, estadual e municipal) se houver, a regularidade das certidões negativas perante os órgãos públicos, sua missão e objetivos da entidade;
- ✓ existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da auditoria;
- ✓ utilização do trabalho de técnicos especialistas;
- ✓ relatórios de auditoria dos convênios públicos anteriores, se houver;
- ✓ documentos que fazem parte da parceria, como plano de trabalho, termo de convênio, cronograma físico-financeiro, cronograma de desembolso e da prestação de contas, como formulários e relatórios financeiros.

Durante o planejamento da auditoria são definidos e elaborados o plano de trabalho e o programa de auditoria para nortear as fases da execução dos exames.

Para Attie (2011, p. 29):

Muitas informações que compõem o planejamento definitivo para determinado período são confirmadas durante os trabalhos de campo, o que implica a necessidade de o auditor independente revisá-lo e ajustá-lo à medida que for executando os trabalhos.

Portanto, o planejamento definitivo será concluído durante os trabalhos quando as informações forem confirmadas, por este motivo a importância de manter o documento atualizado.

3.5.6.1 Procedimentos e técnicas de auditoria

A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos da auditoria e outros elementos de que dispuser, a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo (NBCT n° 11).

Para Attie (2011, p. 39):

“O planejamento deve documentar todos os procedimentos de auditoria programados, bem como sua extensão e oportunidade de aplicação, objetivando comprovar que todos os pontos da entidade considerados relevantes foram cobertos pelo auditor independente”.

Os procedimentos da auditoria constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e parecer.

Para Castro (2008, p. 164) procedimento de auditoria é o “conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria, que permite obter evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e fundamentação da opinião do auditor. (...) O fundamental é descrever o que se deve fazer, ou seja, como deve ser o exame”.

E técnica de auditoria, conforme Castro (2008) é o conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o auditor para a obtenção de evidências,

as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos.

As técnicas de auditoria são as ferramentas empregadas pelo auditor na aplicação dos procedimentos de auditoria e servem para a obtenção de provas necessárias para a conclusão dos trabalhos e formação de opinião do auditor.

Para realizar auditoria nos convênios, os procedimentos e técnicas que podem ser utilizadas são:

- a) Observação: Observar a legislação e normas aplicáveis aos instrumentos de parcerias e os princípios de contabilidade e da administração pública.
- b) Documentos originais: Examinar o plano de trabalho, o termo de parceria, o cronograma físico-financeiro, o cronograma de desembolso e a prestação de contas.
- c) Confirmação: Confirmar os saldos bancários (conta corrente e aplicação) com as instituições financeiras, os valores dos aportes com os órgãos financeiros da administração pública e as pessoas autorizadas a assinar os documentos financeiros.
- d) Investigação: Examinar detalhadamente a documentação referente aos recebimentos (transferências públicas e receitas financeiras) e pagamentos (despesas do convênio).
- e) Correlação: Relacionar os recebimentos com as receitas e os pagamentos com as despesas.
- f) Cálculo: Somar os valores informados nos relatórios financeiros.
- g) Inquérito: Solicitar explicação sobre a documentação analisada.

3.5.6.2 Plano de trabalho de auditoria

O plano de trabalho de auditoria (anexo III) é um plano de ação detalhado que tem como objetivo orientar o trabalho do auditor, e as informações nele contidas são utilizadas para a elaboração do programa de auditoria (anexo IV). Neste plano constam a área ou setor auditado (anexo III – item I), o tipo de auditoria (anexo III – item II), a equipe de trabalho (anexo III – item III), os objetivos (anexo III – item IV) e

a abrangência da auditoria (anexo III – item V), o detalhamento do plano (anexo III – item VI) e o cronograma de trabalho (anexo III – item VII), os papéis de trabalho e as notas de auditoria.

Durante as fases do planejamento da auditoria poderá ser utilizada, em todas as fases, a técnica do **5W + 1H + SHOW ME**, que permitirá ao auditor buscar a evidências objetivas de conformidade às especificações (PETER; MACHADO, 2014, p. 128).

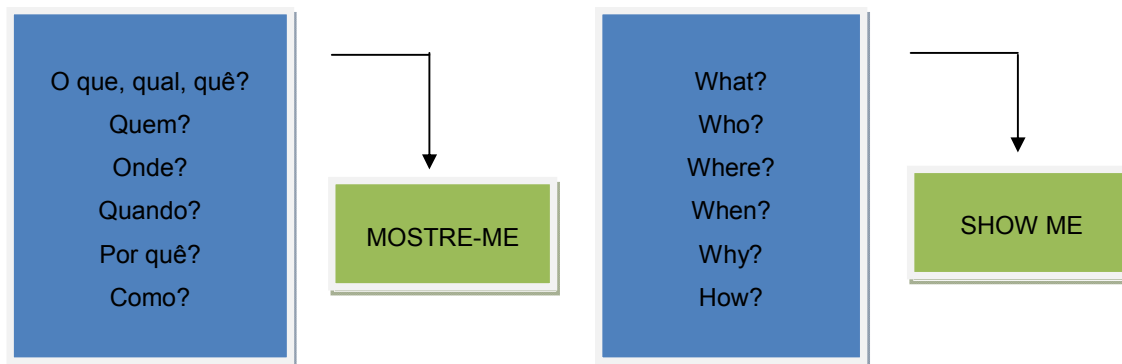


FIGURA 11. 5W + 1H + SHOW ME
 FONTE: ADAPTADO DE PETER E MACHADO (2014)

A técnica demonstrada serve para direcionar as respostas para o que se pretende saber possibilitando a correlação entre a descrição das normas e procedimentos e os fatos efetivamente realizados.

3.5.6.3 Programa de auditoria

O programa de auditoria (anexo IV) é elaborado a partir das definições e informações apresentadas no plano de trabalho de auditoria (anexo III) e tem como finalidade determinar os objetivos (anexo IV – item I), a extensão e profundidade do trabalho (anexo IV – item II) e os procedimentos de auditoria (anexo IV – item III), levando em consideração, as normas da administração pública e da entidade, a legislação aplicada na época da celebração do convênio e demais normas específicas.

Para Gomes (2009, p.30) programa de auditoria é um conjunto de instruções que serve para orientar e padronizar o comportamento dos auditores.

No programa de auditoria devem ficar claras as datas para a aplicação dos procedimentos e a extensão com que os exames serão efetuados.

O programa de auditoria, além de servir como guia e instrumento de controle para a execução do trabalho, deve abranger todas as áreas a serem examinadas pelo auditor independente.

3.5.7 Pré-Auditoria de Sistema

A pré-auditoria pode ser realizada por meio das informações inseridas pela entidade na plataforma eletrônica, possibilitando ao auditor analisar previamente as informações apresentadas nos planos de trabalho do convênio, termos de convênio e nos relatórios financeiros da prestação de conta, por exemplo, direcionando a realização dos seus exames para os pontos considerados críticos.

Este trabalho prévio poderá também ser realizado por funcionários da entidade antes que sejam formalmente apresentados ao órgão responsável da administração pública podendo diminuir a ocorrência de erros e de pontos de auditoria.

3.6 CONTROLES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Desde quando o Brasil ainda era Monarquia e exercia um grande domínio sobre quase todas as atividades do Estado havia preocupação com o controle sobre a utilização dos recursos públicos.



FIGURA 12. FORMAS DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
FONTE: MARCELA MONTALVO (2013)

Hoje com o controle social, uma forma de controle externo, os cidadãos podem acompanhar a execução dos orçamentos que por lei devem ser publicados e disponibilizados para toda a população, infelizmente por falta de conhecimento ou interesse das pessoas esse tipo de controle não tem sido regularmente praticado. Ainda, o controle realizado pela sociedade é exercido apenas na forma de acompanhar os atos do governo e não de fiscalizar a administração pública.

O controle, quando aplicado à administração pública, tem caráter de fiscalização, essencial sobre o destino que se dão aos os recursos públicos.

A Administração Pública está sujeita a controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário, além de exercer, ela mesma, o controle sobre os próprios atos. Este controle abrange todos os seus órgãos, incluindo a administração direta e indireta e os demais Poderes, quando exerçam função tipicamente administrativa e a finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico (DI PIETRO, 2015, p. 878).

Podemos constatar que o controle da administração pública é exercido por todos os poderes do Estado, estendidos a todos os seus órgãos e agentes. Este controle é exercido através da orientação, correção e fiscalização sobre suas próprias atividades e agentes com o objetivo de zelar pela defesa dos direitos da sociedade.

Concluimos que este controle tem como objetivo garantir que a administração dos bens e recursos públicos foi executada de acordo com os orçamentos previstos, com a Constituição Federal e demais leis e princípios da administração pública, que são a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

3.6.1 Classificação das Formas de Controle

Os tipos e formas de controle são praticados de acordo com cada poder, órgão ou agente, sendo que esta classificação se dará (I) quanto à origem, (II) conforme o momento em que se faz o controle, (III) quanto ao aspecto controlado e (IV) quanto à amplitude.

I - quanto à origem:

a) controle interno: é o controle exercido por cada poder, órgão ou gestor no âmbito da sua própria estrutura. O superior hierárquico é o responsável por todos os atos praticados pelos agentes que estão sob seu comando.

b) controle externo: é o controle realizado por órgão que não faz parte da estrutura do órgão controlado. O controle externo acontece quando um poder exerce controle sobre os atos administrativos praticados por outro poder, como é o caso do Legislativo apreciar as contas do Executivo e do Judiciário ou o Judiciário anular um ato do Executivo.

c) controle externo popular: é o controle realizado pela população através da verificação e acompanhamento dos atos praticados pela administração pública. O art. 31 § 3º da Constituição Federal/1988 determina que as contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

II - quanto ao momento em que se faz o controle:

a) controle preventivo: é o controle exercido antes do início ou da conclusão do ato administrativo, sendo um requisito para sua eficácia e validade. Um exemplo seria a análise de um projeto antes da celebração de um convenio.

b) controle concomitante: é o controle exercido durante a realização do ato administrativo, acompanhando a sua realização, com o objetivo de verificar a regularidade de sua formação. Um exemplo seria o acompanhamento da execução de um convênio.

c) controle detectivo: é o controle exercido após a conclusão do ato administrativo e visa verificar um erro ou irregularidade após a sua conclusão do ato. Um exemplo seria o processo de análise da prestação de contas final de um convênio.

III - quanto ao aspecto controlado:

a) controle de legalidade ou de conformidade: É o controle que verifica se os atos administrativos estão em conformidade com as normas legais.

b) controle de mérito: É o controle que verifica se os atos administrativos atingiram seus objetivos com eficiência.

IV - quanto à amplitude:

a) controle hierárquico: é o controle que resulta automaticamente na distribuição vertical dos órgãos da administração pública, em que os inferiores estão subordinados aos superiores.

b) controle finalístico: é o controle exercido pela administração direta, mediante lei, sobre as pessoas jurídicas integrantes da administração indireta.

3.6.2 Controle Interno

O controle interno utilizado pelas organizações de direito privado tinha como objetivo principal averiguar a ocorrência de fraudes. Com o decorrer do tempo estas organizações passaram a utilizar estes controles como uma forma de

acompanhamento das operações visando o aprimoramento na utilização dos recursos e a melhoria das normas e procedimentos.

Nos Estados Unidos da América, após os escândalos corporativos do caso Enron, que resultou na implementação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), verificou-se a necessidade de aprimorar os controles sobre todas as organizações e embora a Lei tenha sido criada para ser aplicada às organizações com finalidade lucrativa, alguns autores entendem que esta legislação deve ser estendida também às entidades sem fins lucrativos, pelo motivo de que estas também apresentaram irregularidades. Para Oliveira e Miranda caso uma organização receba recursos públicos, por meio de convênios, a prestação de contas deve ser detalhada devendo ser demonstrado a aplicação efetiva dos recursos recebidos através da apresentação de relatórios que serão analisados pelos órgãos da administração pública (Oliveira e Miranda, 2014, p. 13-14).

Segundo Castro (2008, p. 92) a origem do controle interno na administração pública foi contábil, e aconteceu da seguinte forma:

Tudo começou em 1914, quando o então Ministro da Fazenda não teve condições de realizar operações de créditos com banqueiros ingleses por incapacidade de oferecer garantias para os empréstimos. O motivo era a falta de uma contabilidade organizada que produzisse informação consistente sobre a situação financeira, econômica e patrimonial do governo. Isso porque à época, a contabilidade do governo se resumia à escrituração do livro caixa.

Com a Constituição Federal de 1988 o foco do controle interno na administração pública foi alterado passando a fazer parte do Sistema de Controle Interno apenas a auditoria e não mais a administração financeira e a contabilidade (CF/1988 art. 74).

Para Attie (2011, p. 190), a interpretação de controle interno é:

O controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle incluem, mas não se limitam a: forma de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, treinamento, carta de fiança, etc.

Todas as organizações possuem controles internos, entretanto, estes controles nem sempre são considerados adequados e devem ser revisados e aprimorados no decorrer do tempo.

A Resolução nº 1.135/2008 do Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 16.8 que classificou o controle interno nas seguintes categorias:

I - Operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;

II - Contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;

III - Normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

O controle interno atua como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

I - salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;

II - dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;

III - propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;

IV - estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;

V - contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;

VI - auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

O conceito de controle interno é planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma entidade, a fim de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, trabalhistas e filantrópicos, promovendo a eficiência operacional e com isso a aderência às políticas definidas pela direção da entidade (CASTRO, 2008).

Para que o auditor possa estabelecer suas diretrizes e normas a serem aplicadas na empresa, primeiramente deve-se avaliar o sistema de controle interno da empresa a ser auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos serviços a serem executados.

O controle interno representa para uma organização o conjunto de diversos procedimentos, métodos ou rotinas para que possa produzir dados confiáveis para ajudar a administração da empresa na condução dos diversos fatos existentes rotineiramente.

Compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotado pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas traçadas pela administração.

É necessário que a contabilidade e os profissionais de contabilidade atendam às necessidades de controle das prestações de contas para que as mesmas possam ser apresentadas de acordo com as normas definidas pela administração pública.

3.6.3 Objetivos do Controle interno

O objetivo maior do controle interno na administração pública é garantir a proteção e defesa do cidadão e salvaguardar os bens e recursos evitando o desperdício, o abuso, os desvios e as irregularidades na administração pública.

Para o administrador público a eficiência do controle interno representa uma segurança, pois com base neste controle ele irá tomar suas decisões, e estas deverão estar suportadas em informações verdadeiras e confiáveis, pois o gestor responde com seus bens e sua reputação pelos atos praticados.

Contabilmente, este controle é exercido por meio da utilização de normas e procedimentos contábeis que possam resguardar o patrimônio público e demonstrar informações financeiras e contábeis com fidedignidade.

Para fins de auditoria a análise e avaliação dos controles internos irão definir o volume de testes de auditoria, se os controles forem considerados adequados o volume de testes será menor, mas se os controles internos forem considerados inadequados, o auditor poderá aplicar um maior volume de testes.

Pode-se concluir que a auditoria interna representa um controle interno e a uma de suas responsabilidades é realizar periodicamente uma avaliação da adequação dos controles internos e relatar os resultados sob a forma de recomendações.

3.7 AUDITORIA PÚBLICA E AUDITORIA PRIVADA

No Brasil não existem normas de auditoria governamental, portanto, as auditorias públicas são realizadas com base nas normas de auditoria elaboradas para as entidades privadas, que estão fundamentadas em algumas resoluções editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Normas de Auditoria no Brasil

- **AUDITORIA PRIVADA:** normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (Resoluções nº 820 e 821/97 do CFC)
- **AUDITORIA GOVERNAMENTAL:** não existe norma de auditoria governamental no Brasil

2

FIGURA 13. NORMAS DE AUDITORIA NO BRASIL – PRIVADA X GOVERNAMENTAL
 FONTE: SLIDESHARE (2015)

Attie (2011, p. 55), comenta sobre as diferenças entre as normas e os procedimentos de auditoria:

As normas de auditoria diferem dos procedimentos de auditoria uma vez que eles se relacionam com as ações a serem praticadas, conquanto as normas tratam de medidas de qualidade da execução destas ações e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos. As normas dizem respeito não apenas às qualidades profissionais do auditor, mas também a sua avaliação pessoal pelo exame efetuado e do relatório emitido.

3.7.1 Diferenças entre Auditoria Pública e Privada

O objetivo fundamental da auditoria é examinar atividades e documentos mediante utilização de técnicas e procedimentos que possibilitem averiguar se estão de acordo com as normas definidas pela entidade e que conduza a formação de uma opinião sobre o objeto analisado com a devida fundamentação.

Este trabalho tem como proposta apurar as possíveis diferenças ou semelhanças entre a auditoria das entidades privadas e das entidades públicas.

Campo de atuação da Auditoria:

Pública	Atua diretamente sobre a administração da coisa pública.
Privada	Atua na iniciativa particular que tem com finalidade lucrativa.

Objeto da Auditoria:

Pública	Lei orçamentária anual, orçamentos plurianuais de investimentos, aberturas de créditos adicionais, recursos transferidos do governo para as entidades públicas e privadas, arrecadação e a restituição de receitas de tributos federais, processos licitatórios e outros assuntos de interesse público.
Privada	Conjunto de todos os elementos de controle patrimonial administrativo: registros contábeis, documentos e arquivos digitais que promovam a legitimidade dos atos da administração.

Alcance da Auditoria:

Pública	Determinados pelo auditor, de acordo com as leis, regulamentos e relatórios.
Privada	

Técnicas/Procedimentos de Auditoria:

Pública	Conjunto de investigações empregadas de que se serve o controle da entidade para obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes adequadas, relevantes e úteis para a conclusão dos trabalhos.
Privada	

Fraude:

Pública	O temo fraude aplica-se a atos intencionais de omissão e manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis.
Privada	

Papéis de Trabalho:

Pública	Conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas levantadas pelo auditor, preparados de forma manual, por meio eletrônico ou por outros meios, que
----------------	--

Privada	constituam a evidência do trabalho executado e o fundamento de seu parecer.
----------------	---

Relatórios de Auditoria:

Pública	É o instrumento formal de comunicação entre o auditor e o auditado e apresenta as atividades desenvolvidas e as conclusões sobre o exame de auditoria.
Privada	

Parecer Auditoria:

Pública	É o documento que expressa a opinião do auditor sobre a regularidade ou não da gestão e a adequação ou não das peças examinadas.
Privada	

Controle Interno:

Pública	Plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA).
Privada	O trabalho da auditoria se inicia com a avaliação do controle interno para ter como base de determinação da extensão da auditoria e fornecer o conhecimento geral sobre a empresa.

QUADRO 3. DIFERENÇAS ENTRE AUDITORIA PÚBLICA E PRIVADA
 FONTE: ADAPTADO DE CASTRO (2008) E NUNES (2006)

A auditoria pública tem como objetivo maior, além de avaliar a administração dos programas, fiscalizar a utilização dos recursos públicos repassados mediante parcerias públicas para as organizações do terceiro setor e a sua atuação tem como finalidade evitar que os recursos sejam utilizados para fins particulares, avaliar se os princípios da administração, principalmente, da economicidade, estão sendo atendidos.

Na auditoria privada o objetivo é avaliar se as operações e rotinas estão adequadas e se as demonstrações contábeis e financeiras estão de acordo com a legislação e normas pertinentes para assegurar aos sócios e acionistas que o seu investimento está seguro.

Conclui-se que tanto a auditoria pública quanto privada devem ser realizadas por profissional capacitado, com conhecimento da legislação e das normas externas e internas que tenham relação com o objeto da auditoria, os trabalhos devem ser executados por meio de um bom planejamento, com planos e programas de trabalho que possibilitem ao auditor alcançar os objetivos propostos e fornecer evidências para a elaboração dos relatórios de recomendações e parecer.

4 ANALISE E DISCUSSOES

4.1 PLANO DE TRABALHO DO CONVÊNIO

O plano de trabalho do convênio (anexo I) é o documento elaborado pela administração pública ou pela organização da sociedade civil e faz parte integrante do termo de colaboração ou fomento.

É o instrumento programático e integrante do termo de convênio a ser celebrado, independentemente de sua transcrição que evidencia o detalhamento das responsabilidades assumidas pelos partícipes. Não podem ser elaborados de forma genérica, devendo trazer de forma clara e sucinta, todas as informações suficientes para a identificação do projeto, atividade ou evento de duração certa (NETO, 2008, p. 31).

Conforme a Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014), o plano de trabalho do convênio deverá conter, dentre outras, as seguintes informações:

I - diagnóstico da realidade que será objeto das atividades da parceria, devendo ser demonstrado o nexo entre essa realidade e as atividades ou metas a serem atingidas (anexo I – item V);

II - descrição pormenorizada de metas quantitativas e mensuráveis a serem atingidas e de atividades a serem executadas, devendo estar claro, preciso e detalhado o que se pretende realizar ou obter, bem como quais serão os meios utilizados para tanto (anexo I – item VII);

III - prazo para a execução das atividades e o cumprimento das metas (anexo I – item VII);

IV - definição dos indicadores, qualitativos e quantitativos, a serem utilizados para a aferição do cumprimento das metas (anexo I – item VIII);

V - elementos que demonstrem a compatibilidade dos custos com os preços praticados no mercado ou com outras parcerias da mesma natureza, devendo existir elementos indicativos da mensuração desses custos, tais como: cotações, tabelas de preços de associações profissionais, publicações especializadas ou quaisquer outras fontes de informação disponíveis ao público;

VI - plano de aplicação dos recursos a serem desembolsados pela administração pública (anexo I – item IX);

VII - estimativa de valores a serem recolhidos para pagamento de encargos previdenciários e trabalhistas das pessoas envolvidas diretamente na consecução do objeto, durante o período de vigência proposto;

VIII - valores a serem repassados, mediante cronograma de desembolso compatível com os gastos das etapas vinculadas às metas do cronograma físico (anexo I – item X);

IX - modo e periodicidade das prestações de contas, compatíveis com o período de realização das etapas vinculadas às metas e com o período de vigência da parceria, não se admitindo periodicidade superior a 1 (um) ano ou que dificulte a verificação física do cumprimento do objeto;

X - prazos de análise da prestação de contas pela administração pública responsável pela parceria (anexo I – item XII).

Levando em consideração as informações que devem conter no plano de trabalho do convênio percebe-se que ele deverá ser elaborado com muito estudo, cálculo e planejamento, deve partir do diagnóstico de uma necessidade real, as metas devem ser descritas detalhadamente e devem apresentar uma previsão de prazo e valores para execução do projeto. Os custos e despesas devem estar fundamentados e compatíveis com os praticados no mercado. É preciso apresentar um plano de aplicação dos recursos que serão desembolsados pela administração pública. Os gastos devem estar compatíveis com o cronograma de desembolso e cronograma físico e as prestações de contas entregues devem estar compatíveis com as metas executadas.

4.2 TERMO DE CONVÊNIO

As parcerias serão formalizadas mediante a celebração de um termo de convênio (anexo II). Com a Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014), o instrumento jurídico passou a denominar-se termo de colaboração ou de termo de fomento, conforme o caso, que terá como cláusulas essenciais:

- I - a descrição do objeto pactuado (anexo II – cláusula primeira);
- II - as obrigações das partes (anexo II – cláusula segunda);
- III - o valor total do repasse e o cronograma de desembolso (anexo II – cláusula terceira);
- IV - a classificação orçamentária da despesa, mencionando-se o número, a data da nota de empenho (anexo II – cláusula terceira);
- V - a contrapartida, quando for o caso, e a forma de sua aferição em bens e/ou serviços necessários à consecução do objeto;
- VI - a vigência e as hipóteses de prorrogação (anexo II – cláusula sétima);
- VII - a obrigação de prestar contas com definição de forma e prazos (anexo II – cláusula nona);
- VIII - a forma de monitoramento e avaliação, com a indicação dos recursos humanos e tecnológicos que serão empregados na atividade ou, se for o caso, a indicação da participação de apoio técnico (anexo II – cláusula oitava);
- IX - a obrigatoriedade de restituição de recursos, nos casos previstos nesta Lei (anexo II – cláusula quarta);
- X - a definição, se for o caso, da titularidade dos bens e direitos remanescentes na data da conclusão ou extinção da parceria e que, em razão desta, houverem sido adquiridos, produzidos ou transformados com recursos repassados pela administração pública (anexo II – cláusula sexta);
- XI - a estimativa de aplicação financeira e as formas de destinação dos recursos aplicados (anexo II – cláusula terceira § 2);
- XII - a prerrogativa do órgão ou da entidade transferidora dos recursos financeiros de assumir ou de transferir a responsabilidade pela execução do objeto, no caso de paralisação ou da ocorrência de fato relevante, de modo a evitar sua descontinuidade;
- XIII - a previsão de que, na ocorrência de cancelamento de restos a pagar, o quantitativo possa ser reduzido até a etapa que apresente funcionalidade;
- XIV - a obrigação de a organização da sociedade civil manter e movimentar os recursos na conta bancária específica da parceria em instituição financeira indicada pela administração pública (anexo II – cláusula terceira § 1);
- XV - o livre acesso dos servidores dos órgãos ou das entidades públicas repassadoras dos recursos, do controle interno e do Tribunal de Contas correspondentes aos processos, aos documentos, às informações referentes aos

instrumentos de transferências regulamentados por esta Lei, bem como aos locais de execução do objeto (anexo II – cláusula oitava - parágrafo único);

XVI - a faculdade dos partícipes rescindirem o instrumento, a qualquer tempo, com as respectivas condições, sanções e delimitações claras de responsabilidades, além da estipulação de prazo mínimo de antecedência para a publicidade dessa intenção, que não poderá ser inferior a 60 (sessenta) dias (anexo II – cláusula décima primeira);

XVII - a indicação do foro para dirimir as dúvidas decorrentes da execução da parceria (anexo II – cláusula décima segunda);

XVIII - a obrigação de a organização da sociedade civil inserir cláusula, no contrato que celebrar com fornecedor de bens ou serviços com a finalidade de executar o objeto da parceria, que permita o livre acesso dos servidores ou empregados dos órgãos ou das entidades públicas repassadoras dos recursos públicos, bem como dos órgãos de controle, aos documentos e registros contábeis da empresa contratada, nos termos desta Lei, salvo quando o contrato obedecer às normas uniformes para todo e qualquer contratante (anexo II – cláusula décima - § 1º);

XIX - a responsabilidade exclusiva da organização da sociedade civil pelo gerenciamento administrativo e financeiro dos recursos recebidos, inclusive no que diz respeito às despesas de custeio, de investimento e de pessoal (anexo II – cláusula quinta);

XX - a responsabilidade exclusiva da organização da sociedade civil pelo pagamento dos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais relativos ao funcionamento da instituição e ao adimplemento do termo de colaboração ou de fomento, não se caracterizando responsabilidade solidária ou subsidiária da administração pública pelos respectivos pagamentos, qualquer oneração do objeto da parceria ou restrição à sua execução (anexo II – cláusula quinta – parágrafo único).

Fazem parte do termo de parceria o plano de trabalho e o regulamento de compras e contratações adotado pela organização da sociedade civil, devidamente aprovado pela administração pública.

4.3 CRONOGRAMA FÍSICO-FINANCEIRO

O cronograma físico-financeiro (anexo I, item VI) é um documento que faz parte do plano de trabalho do convênio e sua função é organizar os prazos de um projeto demonstrando os gastos financeiros ocorridos durante as fases do mesmo. Ele é realizado durante a fase de planejamento e acompanha as etapas do projeto demonstrando se o realizado está de acordo com o previsto.

Quando um projeto apresenta um cronograma detalhado, torna mais eficiente o acompanhamento da sua execução. Este documento serve também para auxiliar no cumprimento das datas e metas do projeto. O ideal é desenvolver um cronograma, relacionando as atividades e seus respectivos gastos, que possa ser analisado no formato anual, mensal e se possível, semanal.

O cronograma deve ser elaborado em ordem cronológica, do lado esquerdo serão relacionadas as fases/atividades do projeto e do lado direito os valores correspondentes de acordo com o plano de trabalho do convênio.

O plano de trabalho do convênio deverá apresentar um cronograma com os prazos para a execução das atividades e com o cumprimento das metas e estes deverão estar vinculados ao cronograma de desembolso.

4.4 CRONOGRAMA DE DESEMBOLSO

O cronograma de desembolso (anexo I, item VII) é um documento que faz parte do plano de trabalho do convênio e sua função é demonstrar as datas e os valores que serão transferidos pelo órgão da administração pública, de acordo com o que foi previsto no plano de trabalho e termo de convênio (colaboração ou fomento), para que a entidade possa cumprir o objeto da parceria. Também deve demonstrar o valor da contrapartida, se houver previsão, que deve ser transferida pela entidade. Para Neto (2008, p. 32), “é a distribuição no tempo dos recursos financeiros necessários. Constitui um instrumento de gestão orçamentária”.

A Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014) trata sobre a liberação dos recursos e determina que as parcelas serão liberadas em estrita conformidade com

o cronograma de desembolso aprovado, com exceção de alguns casos específicos, como:

I - quando verificado desvio de finalidade na aplicação dos recursos, atrasos não justificados no cumprimento das etapas ou fases programadas, práticas atentatórias aos princípios fundamentais da administração pública nas contratações e demais atos praticados na execução da parceria ou o inadimplemento da organização da sociedade civil com relação a outras cláusulas básicas;

II - quando a organização da sociedade civil deixar de adotar as medidas saneadoras apontadas pela administração pública ou pelos órgãos de controle interno ou externo.

Quando o plano de trabalho, termo de convênio e cronograma de desembolso prever a liberação de mais de uma parcela, a organização da sociedade civil deverá apresentar a prestação de contas da parcela anterior e estar em situação regular com a execução do plano de trabalho.

4.5 ANÁLISE DA PRESTAÇÃO DE CONTAS

A Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014) define que a análise da prestação de contas será realizada pelo gestor do convênio, que é o agente público responsável pela gestão da parceria, designado por ato publicado em meio oficial de comunicação, com poderes de controle e fiscalização. O gestor tem como obrigações, dentre outras, acompanhar e fiscalizar a execução do convênio e emitir parecer técnico conclusivo de análise da prestação de contas final, com base no relatório técnico de monitoramento e avaliação.

A prestação de contas relativa à execução do convênio (termo de colaboração ou de fomento) será realizada mediante a análise dos documentos previstos no plano de trabalho e nos relatórios de execução do objeto, execução financeira, visita *in loco* e relatório técnico de monitoramento e avaliação.

O gestor emitirá parecer técnico de análise de prestação de contas da parceria celebrada, no caso de parcela única, será emitido um parecer conclusivo para fins

de avaliação do cumprimento do objeto e no caso de previsão de mais de uma parcela, a OSC deverá apresentar prestação de contas parcial, para fins de monitoramento do cumprimento das metas do objeto vinculadas à parcela liberada.

A prestação de contas apresentada pela OSC deverá conter elementos que permitam ao gestor da parceria avaliar o andamento ou concluir que o seu objeto foi executado conforme plano de trabalho, com a descrição das atividades realizadas e a comprovação do alcance das metas e dos resultados esperados, até o período de que trata a prestação de contas.

A manifestação conclusiva sobre a prestação de contas será pela:

I - aprovação da prestação de contas – quando for considerada regular e expressar, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

II - aprovação da prestação de contas com ressalvas - quando for evidenciada impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao erário;

III - rejeição da prestação de contas – quando for tida como irregular, com a determinação da imediata instauração da tomada de contas especial, quando comprovada a ocorrência de omissão no dever de prestar contas, a prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo ou antieconômico, ou de infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos.

As impropriedades que derem causa às ressalvas ou à rejeição da prestação de contas serão registradas em plataforma eletrônica de acesso público, devendo ser levadas em consideração por ocasião da assinatura de futuras parcerias com a administração pública. Constatada irregularidade ou omissão na prestação de contas, será concedido prazo para a OSC sanar a irregularidade ou cumprir a obrigação.

A administração pública terá como responsabilidade apreciar a prestação final de contas apresentada, no prazo de noventa a cento e cinquenta dias, contado da data de seu recebimento, conforme estabelecido no instrumento da parceria.

4.6 EXECUÇÃO DOS EXAMES DE AUDITORIA

A execução dos trabalhos tem como etapas o planejamento, a elaboração do plano e programa de auditoria e a obtenção de evidências para a formação da opinião do auditor. Os tipos de evidências para os trabalhos de auditoria dos convênios podem ser classificados da seguinte forma:

Fonte e Tipos de evidência	Exemplo de Evidência – Construção de um prédio
Conhecimento pessoal	
Comprovação física	Comprovar a existência física do prédio.
Observação de ações	Observar se os empregados e terceirizados utilizam uniformes e equipamentos de proteção individual (EPI).
Conformidade de reexame	Verificar através dos extratos bancários se a concedente transferiu os recursos de acordo com o cronograma de desembolso.
Evidência interna	
Registros e relatórios contábeis	Verificar se as contas do convênio estão corretamente demonstradas no balanço patrimonial.
Evidência documental	Verificar se o convênio foi assinado e publicado.
Declarações da gerencia e empregados	Verificar se os relatórios de prestação de contas parciais foram entregues mediante ofício assinado pelo gestor do convênio.
Evidência externa	
Declarações de terceiros	Emitir as certidões negativas de débitos junto aos sites dos órgãos públicos.
Evidência documental	Solicitar os extratos bancários junto às instituições financeiras.
Evidências justapostas	
Consistência mútua entre amostras de dados.	Confirmar se o valor total apurado no demonstrativo dos pagamentos foi devidamente evidenciado no demonstrativo de execução da receita e despesa.

QUADRO 4. TIPOS DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

FONTE: ADAPTADO DE CASTRO (2008)

As evidências formam a opinião do auditor e são obtidas durante a realização de auditoria para fundamentar os pontos de controle apurados. Estas evidências devem ser registradas em papéis de trabalho devidamente organizados e arquivados de acordo com as normas de auditoria.

Crepaldi (2012, p. 353) “evidência de auditoria compreende as informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamentam a sua opinião”.

Durante a execução dos exames o auditor pode verificar irregularidades nos convênios celebrados entre a administração pública e as organizações da sociedade

civil e atuar na prevenção de possíveis falhas que possam prejudicar a transparência das informações demonstradas nos relatórios financeiros da prestação de contas.

O processo de composição dos pontos de auditoria parte de alguns critérios de auditoria, de como as informações e documentos deveriam se apresentar de acordo com as normas e a forma que realmente foram elaborados e apresentados, portanto, os pontos de auditoria decorrem de uma comparação que deve ser comprovado por evidências. Concluído as análises o auditor elabora o relatório de recomendações e encaminha ao gestor responsável pelo programa ou projeto.

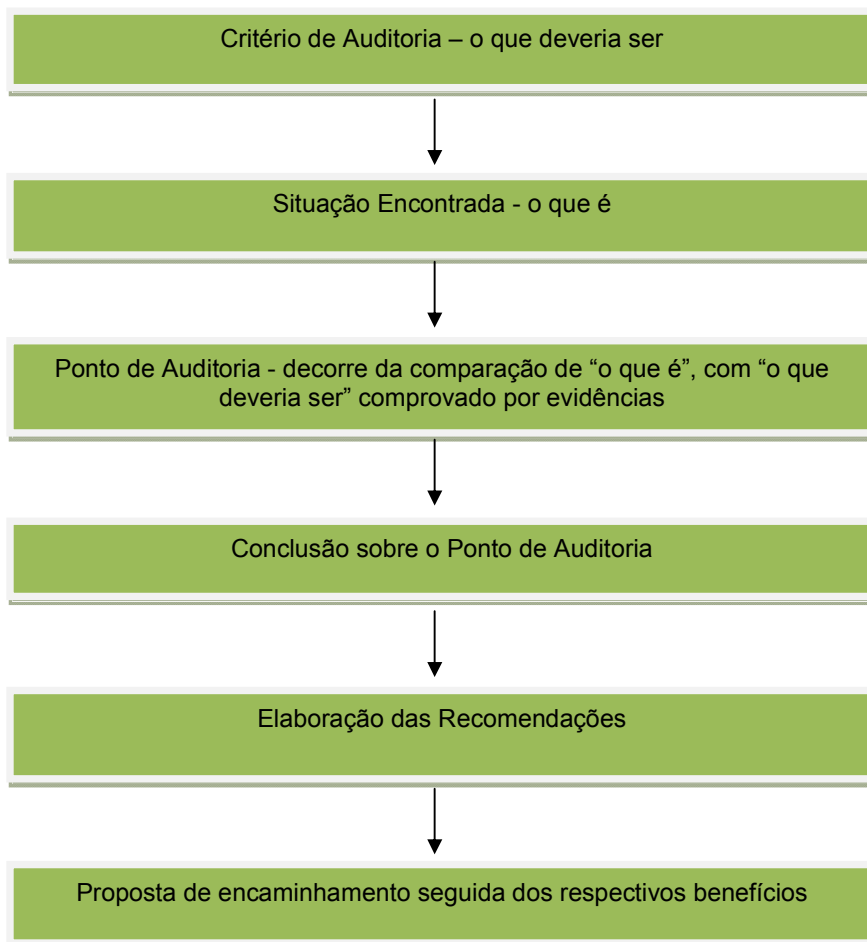


FIGURA 14. PROCESSO DE COMPOSIÇÃO DOS PONTOS DE AUDITORIA
FONTE: ADAPTADO DE MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL (2014)

Durante a aplicação dos exames, o auditor deve verificar se os documentos que fazem parte do convênio possuem as informações necessárias para a devida análise e prestação de contas, bem como o atendimento às normas legais e contábeis.

4.7 PLANO DE TRABALHO DO CONVÊNIO

O plano de trabalho do convênio (anexo I) deverá conter a identificação do convênio e/ou projeto, da instituição (anexo I – item I) que fará parte do convênio e do seu responsável e dos dados bancários e instituição financeira (anexo I – item II) onde será realizada a movimentação dos recursos públicos. Além destes dados deverá informar:

I - A identificação do objeto do convênio e local onde será executado o projeto (anexo I – item IV);

II - A justificativa do projeto a ser executado (anexo I – item V);

III - A forma de implantação do projeto (anexo I – item VI);

IV - Os objetivos específicos, atividades e período de execução do projeto (anexo I - item VII);

V - Os indicadores de intervenção e meios de verificação que torne possível o monitoramento e avaliação do projeto (anexo I – item VIII);

VI - Plano de aplicação dos recursos contendo o cronograma físico-financeiro, com as metas, insumos, quantidades, valores unitários e repasses solicitados (anexo I – item IX);

VII - O cronograma de desembolso dos recursos contendo as datas e os valores das parcelas previstas (anexo I – item X);

VIII - A previsão de início e fim da execução do objeto (anexo I – item XI);

IX - A forma de prestação de contas (anexo I – item XII);

X - O parecer da área técnica (anexo I – item XIII);

XI - A aprovação do órgão concedente (anexo I – item XIV);

XII - A declaração da entidade de que não possui débitos ou situação de inadimplência com a administração pública (anexo I – item XV).

O plano de trabalho do convênio será elaborado pela equipe técnica da entidade em conjunto com os técnicos nomeados pela administração pública.

4.8 TERMO DE CONVÊNIO

O termo de convênio (anexo II) deverá obedecer à legislação específica e será elaborado pelas equipes técnica da administração pública e das organizações da sociedade civil.

No preâmbulo deverá constar a identificação da pessoa jurídica de direito público (administração pública) e da pessoa jurídica de direito privado (entidade), bem como os dados pessoais e profissionais dos respectivos responsáveis.

Algumas cláusulas são obrigatórias para o convênio, mas outras poderão ser adicionadas de comum acordo. Para este estudo as cláusulas do convênio deverão apresentar as seguintes informações:

I - O objeto do convênio, com as fases de execução do convênio, de acordo com o plano de trabalho (anexo II – cláusula primeira);

II - As obrigações da concedente (administração pública) e da conveniente (entidade), bem como dos intervenientes (órgão de fiscalização) e dos executores (escritórios administrativos), se necessário (anexo II – cláusula segunda);

III - Os recursos financeiros que serão repassados pela concedente (administração pública) para execução das fases do convênio. Se houver previsão, a conveniente (contrapartida) poderá realizar repasse de recursos (anexo II – cláusula terceira);

IV - A restituição de eventuais saldos de recursos (anexo II – cláusula quarta);

V - A responsabilidade pelo gerenciamento administrativo e financeiro dos recursos do convênio (anexo II – cláusula quinta);

VI - A destinação dos bens, materiais e equipamentos adquiridos pelo convênio (anexo II – cláusula sexta);

VII - O prazo de vigência do convênio (anexo II – cláusula sétima);

VIII - O monitoramento e avaliação da execução do objeto do convênio (anexo II – cláusula oitava);

IX - A prestação de contas parcial e final (anexo II – cláusula nona);

X - Os documentos que fazem parte do convênio (anexo II – cláusula décima);

XI - A rescisão da parceria (anexo II – cláusula décima primeira);

XII - O foro (anexo II – cláusula décima segunda).

O auditor também deverá observar as seguintes questões:

- I - O atendimento das normas e legislação em vigor;
- II - Cláusulas com informações redundantes ou repetidas;
- III - Identificação dos partícipes incorretos ou omissão de dados;
- IV - Ausência de responsabilidades de uma das partes;
- V - Omissão de cláusulas obrigatórias;
- VI - Falta de publicação do extrato de convênio no Diário Oficial da União.

4.9 PRESTAÇÃO DE CONTAS

A prestação de contas deverá ser elaborada de acordo com as normas definidas no plano de trabalho e no termo de convênio, nas regras previstas na Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014) e nos manuais específicos fornecidos pela administração pública.

Sempre que possível, as prestações de contas deverão ser disponibilizadas em plataforma eletrônica, permitindo a visualização por qualquer interessado e o auditor deverá verificar se os dados informados no sistema informatizado estão amparados por documentação comprobatória que atende às normas legais e fiscais.

Fazem parte do exame as conferências dos valores apresentados na prestação de contas e a comprovação de que os saldos das contas contábeis estão compatíveis com os saldos das prestações de contas.

São documentos indispensáveis para elaboração da prestação de contas: extratos bancários emitidos pela instituição bancária mensalmente, notas fiscais, cupons fiscais ou recibos, guias de recolhimento de impostos, holerites ou recibos de pagamentos a autônomos (RPA) dos pagamentos de pessoal e formulários padrões de prestação de contas.

Durante a análise da movimentação dos recursos deverão ser observados os seguintes itens:

- I - Os recursos financeiros devem ser depositados e geridos em conta bancária específica, em instituição financeira indicada pela administração pública;

II - Os recursos financeiros enquanto não empregados na sua finalidade serão obrigatoriamente aplicados em cadernetas de poupança ou em fundo de aplicação financeira e curto prazo;

III - Os rendimentos das aplicações financeiras, quando autorizados, serão obrigatoriamente aplicados no objeto da parceria;

IV - Todos os pagamentos serão realizados mediante transferência eletrônica sujeitos à identificação dos beneficiários;

V - Os pagamentos devem ser realizados mediante crédito na conta bancária de titularidade dos fornecedores e prestadores de serviços;

VI - A movimentação de recursos do convênio deve ser registrada na contabilidade do conveniente de forma a evidenciar os valores repassados (cronograma de desembolso), as disponibilidades (conta movimento e aplicações financeiras) e os valores aplicados (cronograma físico-financeiro) na aquisição de bens e/ou serviços.

Quando houver previsão no convênio para repasse de recursos da contrapartida o auditor deverá verificar se os recursos da contrapartida foram depositados e movimentados na conta bancária autorizada e a comprovação da utilização da contrapartida.

Para a verificação do processo de compras o auditor deverá verificar se a entidade possui regulamento próprio de aquisição de materiais e contratação de obras e serviços de qualquer natureza, se este foi aprovado pelo órgão da administração pública e se a aquisição de materiais e contratação de serviços foi realizada de acordo com o manual.

Para a análise dos pagamentos devem ser observados se estes foram realizados durante o período de validade do convênio, ou seja, antes do repasse dos recursos ou fim do convênio e se foram realizados por meio de comprovantes sem veracidade legal e fiscal.

De forma geral, os documentos que fazem parte da prestação de contas devem atender aos seguintes requisitos:

I - Deve ser emitido em nome da entidade conveniente;

II - Deve apresentar a identificação do número do convênio, a especificação detalhada dos materiais adquiridos e/ou dos serviços prestados e o atestado de recebimento dos materiais ou aceite dos serviços prestados;

III - Deve apresentar a devida autorização de pagamento da entidade conveniente;

IV - Deve conter a declaração de que os serviços foram prestados ou que o bem ou material adquirido foi entregue;

V - Deve possuir relação com o objeto do convênio;

VI - Os gastos devem ser compatíveis com o valor orçado antes da celebração do acordo.

O Novo Manual do Terceiro Setor publicado em 2014 pelos Institutos Pró-Bono, Gabrilli e Filantropia (2014), comentam sobre as questões que devem ser observadas com relação aos documentos que farão parte da prestação de contas:

Na realização das despesas, cabe ao proponente solicitar aos seus fornecedores que os comprovantes discriminem os produtos adquiridos e/ou serviços prestados em conformidade com o orçamento analítico. É importante sempre analisar o objeto social do prestador de serviços. Isso porque ele somente poderá emitir nota dos serviços que constarem em seu contrato social (PRO BONO; GABRILLI; FILANTROPIA, 2014, p. 83)

Além de analisar os documentos da prestação de contas o auditor deverá conhecer e verificar se a entidade observou as proibições que a legislação estabelece para os convênios, dentre elas:

I - Realização de despesas a título de taxa de administração, de gerencia ou similar;

II - Utilização dos recursos em desacordo com o plano de trabalho ou em finalidade diferente da estabelecida no termo de convênio, ainda que em situação de emergência;

III - Utilizar, ainda que em caráter emergencial, recursos para finalidade diversa da estabelecida no plano de trabalho;

IV - Realizar despesas com multas, juros ou correção monetária, inclusive referentes a pagamentos ou a recolhimentos fora dos prazos, salvo se decorrentes de atrasos da administração pública na liberação de recursos financeiros.

Caso a entidade tenha cometido alguma das proibições acima mencionadas o auditor deverá fazer constar no relatório de pontos de controle.

4.10 RELATÓRIO DE AUDITORIA DOS CONVÊNIOS

A administração pública é responsável por fiscalizar as parcerias celebradas, durante a sua vigência, por meio de visitas no local de execução do projeto com a finalidade de acompanhar o cumprimento do objeto do convênio e emitir relatório técnico de monitoramento e avaliação da parceria.

É obrigação do gestor, dentre outras, emitir parecer técnico conclusivo de análise da prestação de contas final, com base no relatório técnico de monitoramento e avaliação. A Lei do Marco Regulatório das OSCs (2014) define gestor como sendo “agente público responsável pela gestão da parceria, designado por ato publicado em meio oficial de comunicação, com poderes de controle e fiscalização”.

O gestor irá avaliar se o objeto do convênio foi executado, se as atividades foram realizadas e se as metas foram cumpridas de acordo com o plano de trabalho. Também se a prestação de contas foi elaborada de acordo com as normas legais previstas e para isso irá utilizar o dos seguintes documentos:

I - Plano de trabalho;

II - Termo de convênio;

III - Relatório de execução do objeto elaborado pela OSC assinado pelo representante legal contendo as atividades desenvolvidas, as metas propostas e os resultados alcançados, anexando-se documentos de comprovação, como lista de presença, fotos e vídeos;

IV - Relatório de execução financeira assinado pelo representante legal e contador responsável, com a descrição das despesas e receitas realizadas;

V - Relatório das visitas técnicas realizadas durante a execução do projeto;

VI - Relatório técnico de monitoramento e avaliação.

Após a análise da documentação mencionada, o gestor emitirá parecer técnico conclusivo devendo dispor sobre a aprovação ou rejeição das contas sendo a prestação e contas avaliadas da seguinte forma:

I - Aprovação da Prestação de Contas

A prestação de contas será considerada regular quando expressar de forma clara e objetiva a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável.

II - Aprovação da Prestação de Contas com Ressalva

A prestação de contas será considerada regular com ressalvas quando evidenciar impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte em dano à administração pública.

III - Rejeição da Prestação de Contas

A prestação de contas será considerada irregular quando comprovada qualquer uma das seguintes ocorrências:

- a) omissão no dever de prestar contas;
- b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo ou antieconômico, ou de infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico;
- d) desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos.

Gomes (2009, p. 16) e Aguiar (2003, p. 56) relatam que:

Discordar da aplicação de parecer de irregularidade no caso de omissão no dever de prestar contas. Não parece lógico presumir, de pronto, a irregularidade automática, ou seja, de pleno direito. Por esse raciocínio, quando o gestor deixa de apresentar suas contas à respectiva corte, está deverá proceder à devida tomada de contas para, a depender do caso concreto, aprovar as contas ou desaprová-las. O máximo que poderia ocorrer, em caso de omissão no dever de prestar contas, seria a imputação de multa (proporcional ao dano causado ao erário), jamais o julgamento antecipado.

A análise de prestação de contas irá demonstrar se a gestão dos recursos públicos foi utilizada de forma adequada e se os princípios públicos, dentre eles, os

da legalidade, legitimidade e economicidade foram atendidos. Também a ocorrência de falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal no cumprimento das normas governamentais, quanto aos princípios públicos, mas que, pela irrelevância ou imaterialidade, não caracterizem irregularidade da gestão dos agentes responsáveis e ainda a ocorrência de desvio de bens ou outra irregularidade que resulte prejuízo para a administração pública.

O parecer será registrado em plataforma eletrônica de acesso público, para as prestações de contas com ressalvas a administração pública concederá um prazo para a organização sanar as irregularidades apuradas e para os casos de rejeição das contas será realizada a instauração da tomada de contas especial.

4.11 CONTROLES INTERNOS APLICADOS AOS CONVÊNIOS

Pontos a serem verificados durante a elaboração e antes da aprovação dos documentos que fazem parte das parcerias públicas.

4.11.1 Plano de Trabalho do Convênio

I - O plano de trabalho deverá conter a identificação correta da instituição, do seu representante legal e principalmente, dos dados bancários da instituição financeira que irá movimentar os recursos públicos. A instituição deverá apresentar os documentos comprobatórios que serão analisados pela equipe técnica da administração pública;

II - O plano de trabalho deverá apresentar a identificação detalhada do objeto a ser executado, o local de realização do referido objeto e a justificativa de viabilidade do projeto. Esta justificativa deverá conter o diagnóstico da realidade e as atividades que serão realizadas para o cumprimento das metas. A instituição deverá apresentar relatórios de estudos que demonstrem a necessidade e viabilidade de implantação do projeto que serão analisados pela equipe técnica da administração pública;

III - O plano de trabalho deverá demonstrar a descrição detalhada das metas, os objetivos específicos para cada atividade e prazo para execução de cada fase. Todos os dados serão analisados pelas equipes técnicas da administração pública;

IV - O plano de trabalho deverá conter indicadores quantitativos e qualitativos e os meios de verificação que possam possibilitar o monitoramento e avaliação do projeto. A equipe técnica da administração pública irá avaliar a confiabilidade das fontes apresentadas utilizadas para demonstrar o cumprimento das metas;

V - O plano de trabalho deverá conter um plano de aplicação (orçamento) dos recursos discriminados por metas (atividades), demonstrando os materiais e serviços necessários para o cumprimento de cada atividade com suas quantidades, valores unitários e totais. A entidade deverá apresentar elementos que demonstrem a compatibilidade dos custos com os preços praticados no mercado, como cotações, tabelas de preços, publicações ou outras fontes de informação. A equipe técnica da administração pública irá avaliar a confiabilidade dos documentos apresentados;

VI - O plano de trabalho deverá conter estimativas de valores a serem recolhidos para pagamento de encargos previdenciários e trabalhistas das pessoas envolvidas diretamente na execução do objeto durante o período de vigência da parceria;

VII - O plano de trabalho deverá demonstrar o cronograma de desembolso a ser realizado pela concedente (administração pública) e pela conveniente (instituição) na forma de contrapartida, se houver. O cronograma deverá informar os valores e as datas previstas para transferência. A equipe técnica da administração pública irá avaliar se as datas e parcelas estão de acordo com o orçamento público;

VIII - O plano de trabalho deverá conter a data prevista para início e fim da execução do objeto do projeto. A equipe técnica da administração pública irá avaliar se o prazo atende às necessidades do governo;

IX - O plano de trabalho deverá conter o modo e a periodicidade das prestações de contas, compatíveis com o período de realização das etapas vinculadas às metas e ao período de vigência da parceria;

X - O plano de trabalho deverá informar os prazos de análise da prestação de contas pela administração pública;

XI - O plano de trabalho deverá conter o parecer da área técnica e a aprovação do órgão responsável pelo convênio;

XII - O plano de trabalho poderá apresentar declaração assinada pelo responsável da entidade de que inexistem débitos junto à administração pública.

4.11.2 Termo de Convênio

I - O termo de convênio deverá conter a identificação correta da concedente (administração pública) da conveniente (organização) e dos intervenientes, se houver. A auditoria irá verificar se a instituição apresenta situação de regularidade fiscal e se possui qualificação técnica e operacional para consecução das atividades propostas na realização da parceria.

II - O termo de convênio deverá apresentar a descrição detalhada e precisa do objeto pactuado de forma a evitar o desvio de finalidade. A auditoria irá verificar se o objeto do convênio foi efetivamente executado de acordo com as regras e procedimentos definidos do plano de trabalho que foi aprovado.

III - O termo de convênio deverá apresentar as obrigações de todas as partes envolvidas na parceria. A auditoria irá constatar se as obrigações determinadas para a concedente, conveniente, interveniente e executora foram cumpridas.

IV - O termo de convênio deverá informar o aporte de recursos financeiros pela concedente, com a classificação orçamentária da despesa com o número e data da nota de empenho. A auditoria irá verificar se a liberação dos recursos financeiros ocorreu de acordo com o cronograma de desembolso e com a execução física do objeto do convênio e se os valores foram depositados em conta específica de instituição financeira autorizada pela administração pública.

V - O termo de convênio deverá apresentar o valor da contrapartida, quando for o caso. A auditoria irá verificar se a liberação da contrapartida financeira ocorreu de acordo com cronograma de desembolso e se os valores foram depositados em conta específica de instituição financeira autorizada pela administração pública.

VI - O termo de convênio deverá apresentar a obrigatoriedade de restituição dos recursos públicos, nos casos previstos em lei. A auditoria irá verificar se o convênio apresentou saldos de recursos e se os mesmos foram restituídos à conta bancária indicada pela administração pública.

VII - O termo de convênio deverá conter uma cláusula que declare ser da organização a responsabilidade pelo gerenciamento administrativo e financeiro, bem como pelo pagamento de encargos trabalhistas e tributários. A auditoria irá avaliar se os princípios da legalidade, legitimidade, impessoalidade, moralidade e publicidade foram cumpridos pela organização e pela administração pública. Também se os encargos trabalhistas e tributários foram devidamente retidos e recolhidos aos devidos órgãos.

VIII - O termo de convênio deverá informar sobre a destinação dos bens e direitos remanescentes na data de conclusão ou extinção da parceria que foram adquiridos com recursos repassados pela administração pública. A auditoria irá verificar o documento de transferência dos bens e direitos remanescentes, o devido registro pelo setor responsável da administração pública e a existência física dos respectivos itens.

IX - O termo de convênio deverá apresentar a vigência do convênio e as hipóteses de prorrogação. A auditoria irá verificar se a organização cumpriu a vigência do convênio e se houveram compras ou contratações realizadas em data anterior ou posterior ao prazo de vigência da referida parceria.

X - O termo de convênio deverá informar a forma de monitoramento e avaliação que será exercida pelos órgãos da administração pública. A Auditoria irá verificar se o órgão da concedente fiscalizou e elaborou relatórios técnicos sobre o acompanhamento e a execução do objeto do convênio. Também irá avaliar se as metas definidas no plano de trabalho foram alcançadas.

XI - O termo de convênio deverá prever a obrigação de prestar contas com definição de forma e prazos. A auditoria irá verificar se a organização apresentou todos os documentos e relatórios financeiros da prestação de contas, se os recursos financeiros foram movimentados de forma regular em conta específica, se os saldos demonstrados nos extratos bancários estão refletidos nos relatórios financeiros das prestações de contas, se as transferências foram realizadas com identificação dos beneficiários e se os pagamentos foram efetuados por meio de comprovantes de despesas aceitos pela legislação comercial e tributária.

XII - O termo de convênio deverá conter como anexos o plano de trabalho e o regulamento de compras e contratações adotado pela organização e aprovado pela administração pública. A auditoria irá verificar se o plano de trabalho e o regulamento de compras e contratações foram anexados ao convênio e se a

prestação de contas observou e cumpriu as regras definidas dos respectivos documentos.

XIII - O termo de convênio deverá conter uma cláusula que trate dos contratos celebrados com fornecedores de bens ou serviços. A auditoria irá analisar os contratos celebrados pela convenente durante a parceria e verificar se os preços contratados apresentam valores compatíveis com os de mercado e se não há indícios de procedimentos fraudulentos que possam direcionar a escolha de determinados fornecedores ou prestadores de serviços. Também irá verificar os contratos sociais das empresas selecionadas para verificar se estas possuem qualificação técnica para proceder com o fornecimento de bens ou com a prestação de determinados serviços.

XIV - O termo de convênio deverá prever sobre a rescisão da parceria. A auditoria irá verificar a existência de comunicação por parte da concedente ou convenente solicitando a rescisão do convênio e a respectiva justificativa.

XV - O termo de convênio deverá informar o foro eleito para esclarecer eventuais dúvidas decorrentes da execução da parceria. A auditoria irá verificar se a concedente e convenente obedeceram ao disposto no convênio.

4.11.3 Prestação de Contas

Os documentos que fazem parte da prestação de contas são:

- ✓ Demonstrativo da execução da receita e despesa (balanço financeiro);
- ✓ Demonstrativo dos pagamentos realizados;
- ✓ Extratos bancários da conta corrente e aplicação;
- ✓ Cópias autenticadas dos documentos informados na relação de pagamentos;

I - O Demonstrativo da Execução da Receita e Despesa (Anexo V) deverá conter a identificação correta da concedente (administração pública) e da convenente (organização), além dos números do convênio e do projeto a ser executado;

II - O demonstrativo da execução da receita e despesa deverá informar os valores repassados pela concedente, os pagamentos efetuados pela convenente e

em campos separados as receitas e despesas financeiras. Os saldos bancários deverão coincidir com os saldos demonstrados nos extratos financeiros.

III - O Demonstrativo dos Pagamentos (Anexo VI) será elaborado com base no orçamento e deverá informar a natureza da despesa, os dados do fornecedor/prestador de serviço, os dados da compra/contrato e os dados do pagamento.

O auditor irá verificar os seguintes pontos:

I - A prestação de contas deverá ser entregue para a administração pública no prazo previsto no plano de trabalho e no termo de convênio;

II - A prestação de contas deverá apresentar todos os documentos de recebimentos e pagamentos;

III- A prestação de contas deverá apresentar elementos compatíveis com o plano de trabalho e termo de convenio;

IV - Os pagamentos deverão apresentar autorização dos ordenadores de despesas, atestado de recebimento dos materiais e aceites dos serviços realizados;

V - A prestação de contas deverá apresentar realização de despesas de acordo com o plano de aplicação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. Administração Pública

A pesquisa definiu e abordou as funções da Administração Pública, bem como as formas de atuação da administração direta e indireta. Também demonstrou os significados e as diferenças entre Estado e Governo com breves comentários sobre os poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e sobre o sistema de governo adotado pelo Brasil.

2. Terceiro setor

No estudo realizaram-se levantamentos dos tipos de organizações do terceiro setor e demonstrou as diferenças entre as entidades e a administração pública. Também citou as formas e características dos três setores no Brasil, o Setor Público, o Setor Privado e o Terceiro Setor e apresentou algumas estatísticas publicadas pelo IBGE sobre as organizações do terceiro setor.

Em seguida a monografia demonstrou a definição de terceiro setor, os tipos de organizações que pertencem a este setor e os órgãos fiscalizadores e controladores que atuam para que as entidades possam estar aptas a usufruir de benefícios fiscais e firmar parcerias com o governo, a maioria das organizações são pessoas jurídicas sem fins lucrativos e com a Lei nº 13.019/2014 (novo Marco Regulatório das OSC) passaram a ser denominadas Organizações da Sociedade Civil, pelo menos aquelas que desejam firmar parcerias com a administração pública. O trabalho demonstrou também as diferenças e características entre as entidades da administração pública e do terceiro setor.

Também foram demonstradas as normas brasileiras de contabilidade aplicadas às demonstrações contábeis e financeiras elaboradas pelas entidades sem finalidade lucrativa e as normas aplicáveis aos convênios firmados com os órgãos do governo.

3. Parcerias na Administração Pública

As parcerias firmadas pelos entes públicos foram descritas, apresentou-se uma pesquisa sobre as maiores dificuldades das entidades para a celebração de parcerias públicas, foi feito um breve comentário sobre o termo parceria, as parcerias foram abordadas sob a ótica das novas regras que devem ser aplicadas com a Lei do novo Marco Regulatório das OSCs, inclusive tendo em vista as inovações criadas pela nova Lei, como os novos termos dos instrumentos jurídicos utilizados para celebração de parcerias, e ainda os requisitos para elaboração do plano de trabalho, do termo de convênio, do cronograma físico-financeiro e cronograma de desembolso.

Esta monografia está embasada na Lei do Marco Regulatório das OSCs que traz inúmeras inovações, com novas terminologias, formas de firmar parcerias com a administração pública, procedimentos de licitação, formas de prestar contas, responsabilidades e comprometimento do gestor do convênio e prazos para análises das prestações de contas por parte dos órgãos da administração pública.

Com a adoção da Lei do novo Marco Regulatório das OSCs e das recomendações citadas nesta monografia acreditamos que todos serão beneficiados, as partes envolvidas nas parcerias, os gestores dos convênios e toda a sociedade, haverá maior transparência dos atos públicos desde a apresentação da proposta, elaboração do plano de trabalho e do convênio até a regular entrega e análise da prestação de contas por parte da administração pública.

Algumas organizações dependem dos convênios para continuar desenvolvendo suas atividades e devido à falta de capacidade e de conhecimento dos seus profissionais percebe-se uma dificuldade para acompanhar e atender as normas. Talvez com a nova lei que prevê o fornecimento de manuais para que as entidades conheçam e atendam às normas previstas pela administração pública este cenário mude.

4. Prestação de Contas

Identificou-se os documentos necessários para a prestação de contas, a obrigatoriedade de as entidades prestarem contas, as formas de prestação de

contas (parcial e final), as regras para a movimentação e aplicação dos recursos financeiros e a forma de análise da prestação de contas.

Foi verificado como a prestação de contas contribui para a maior eficiência na gestão financeira das organizações, evidenciando principalmente, a importância da prestação de contas para a sociedade.

Com a Lei do novo Marco Regulatório das OSCs, a prestação de contas dos convênios será apresentada com maior transparência e clareza e de acordo com as normas elaboradas pela administração pública.

A forma de preparação dos documentos e apresentação da prestação de contas é possível avaliar o funcionamento de uma organização, o que poderá possibilitar dela conseguir novas fontes de recursos públicos, por manter uma situação de regularidade necessária para essa solicitação. Também a transparência das suas contas poderá refletir uma imagem positiva perante a administração pública, e também perante a sociedade, pessoas físicas e jurídicas, que são potenciais financiadores.

Considera-se que foi atingido o objetivo desta pesquisa, que era o de buscar todo o embasamento necessário sobre a prestação de contas do uso de recursos públicos pelas entidades sem fins lucrativos.

5. Auditoria na Administração Pública

Apurou-se os procedimentos e as análises de auditoria aplicáveis aos documentos que fazem parte dos convênios e da prestação de contas, bem como a legislação aplicável à auditoria dos recursos públicos, foram realizados breves comentários sobre a definição, finalidade, objetivos e tipos de auditoria, também o planejamento de auditoria, a forma de realização da pré-auditoria nos convênios, a forma de execução dos exames de auditoria nos convênios e o relatório de auditoria dos convênios.

6. Controles na Administração Pública

O trabalho procurou demonstrar os procedimentos e as análises dos controles internos aplicados aos documentos dos convênios e da prestação de contas, a

classificação das formas de controle, o controle interno, os objetivos do controle interno e os controles internos aplicados aos convênios.

Por fim, esta pesquisa demonstrou os procedimentos de auditoria e os controles internos que podem ser aplicados aos documentos do convenio (plano de trabalho e termo de convênio) e das prestações de contas dos recursos públicos transferidos pela administração pública por meio das parcerias firmadas com as instituições sem fins lucrativos.

A análise da prestação de contas e o fato dela ser um instrumento capaz de promover melhorias na gestão das organizações foi respondida positivamente pelas evidências obtidas por meio das pesquisas e levantamentos efetuados ao longo da realização deste trabalho.

7. Auditoria Pública e Privada

A pesquisa verificou que embora existam normas brasileiras de contabilidade aplicáveis ao setor público ainda não foram editadas normas para regulamentar as auditorias realizadas pelos órgãos da administração pública, sendo que esta deve seguir as normas elaboradas para os trabalhos realizados nas empresas privadas.

Ainda que a pesquisa tenha demonstrado apenas algumas diferenças entre a auditoria pública da privada seria muito interessante que fossem editadas normas de auditoria não somente para o setor público, mas também para o terceiro setor.

Percebe-se que ainda há uma lacuna a ser preenchida quando tratamos das questões relacionadas à contabilidade e auditoria voltadas para as atividades e processos da administração pública e do terceiro setor e a bibliografia também é escassa. Espera-se que estudiosos possam preencher essa lacuna com novos conceitos e procedimentos sobre as entidades públicas e privadas sem fins lucrativos.

8. Comentários do Autor

Este trabalho teve como fundamentação principal pesquisar e analisar o pensamento dos demais autores sobre o tema abordado, mas teve como elemento importante o conhecimento e a prática que o pesquisador desenvolveu durante as

atividades realizadas junto às organizações do terceiro setor, incluindo a área de convênios públicos.

Conforme comentários realizados no decorrer da pesquisa, as organizações do terceiro setor não possuem normas claras e específicas, tendo que adaptar às legislações aplicadas aos demais setores. As entidades não possuem segurança para se aproximar dos órgãos da administração pública e demonstrar seu desconhecimento sobre determinadas normas e com isso tornar-se foco de uma fiscalização.

É possível observar que os convênios públicos na prática, por exemplo, ocorrem da seguinte forma: uma determinada secretaria do governo se interessa em realizar um determinado projeto e com isso celebrar um convênio com determinada entidade sem fins lucrativos. Todos os documentos são elaborados, analisados e aprovados por todas as áreas envolvidas. Durante a realização do convênio as prestações de contas parciais são entregues e verificadas pelo gestor do convênio, que a princípio atesta estar de acordo.

Após a conclusão do projeto e entrega da prestação de contas final ao gestor, este encaminha ao órgão de controle da administração pública, que passados alguns anos identifica irregularidades e notifica à entidade. Portanto, percebe-se que durante a execução do projeto, não há um acompanhamento e análise da execução física e financeira do convênio de forma adequada, conclui-se que não há um controle preventivo parte da administração pública, e também as auditorias são realizadas num prazo muito extenso. Apenas para complementar, e quando as entidades precisam restituir aos cofres públicos recursos que não foram utilizados de acordo com o plano de aplicação, devem fazê-lo com os acréscimos de juros e multas, muitas vezes ocasionados pelo atraso nas análises das prestações de contas.

Espera-se que com a Lei n.º 13.019/2014, conhecida como o novo Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil, as parcerias sejam celebradas de forma mais transparente para todas as partes envolvidas, que as possíveis irregularidades ou esclarecimentos, sejam solucionados durante o acompanhamento da execução física e financeira dos projetos.

Aos órgãos de controle da administração pública eu gostaria que pudessem acompanhar e analisar as prestações de contas durante a execução dos projetos e que antes de uma notificação pudessem solicitar esclarecimentos ao auditado.

Para as organizações do terceiro setor eu gostaria de deixar algumas recomendações, que todos os documentos sejam minuciosamente analisados, não somente pela área jurídica, mas por toda a equipe técnica. O calendário de desembolso deve ser acompanhado, é importante que quaisquer atrasos sejam formalizados com a maior brevidade possível, pois isso poderá ocasionar atrasos das etapas do projeto, bem como prejuízos financeiros. Os pagamentos devem ser realizados de acordo com o plano de aplicação, em caso de dúvidas quanto à natureza das despesas é preciso entrar em contato com o órgão concedente. Também é importante o acompanhamento das despesas por item do orçamento para que os valores realizados não superem os valores previstos. Por fim, as prestações de contas devem ser elaboradas mediante formulários e normas fornecidas pela parte concedente dos recursos.

Aos demais pesquisadores e estudiosos das questões relacionadas ao terceiro setor, deixo como desafio a realização de um caso prático de auditoria nas prestações de contas dos convênios públicos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M.C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ALVES, M.A. **Terceiro Setor**: as origens do conceito. Rio de Janeiro: ANPAD. 2002.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARBOSA, M.N.L.; OLIVEIRA, C.F. **Manual de ONGs**. 2.ed. Rio de Janeiro: Editora FGV. 2002

BARROS, A.J.S.; LEHFELD, N.A.S. **Fundamentos de Metodologia científica**. 3.ed. São Paulo: Pearson. 2007

BASTOS, C.; KELLER, V. **Aprendendo a aprender**: Introdução à Metodologia Científica. 24.ed. Rio de Janeiro: Vozes. 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do. Senado Federal**. Brasília. DF. 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.
Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL. **Lei n.º 13.019 de 2014** -. Brasília: DOU. 2014. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13019.htm>.
Acesso em 30 nov. 2014.

CANDIOTTO, C.; BASTOS, C.L.; CANDIOTTO, K.B.B. **Fundamentos da Pesquisa Científica**: Teoria e Prática. Rio de Janeiro: Vozes, 2011.

CASTRO, D.P. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

CFC, CONTABILIDADE, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 1.211**- Aprova a NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília: CFC, 2009.

CFC, CONTABILIDADE, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 1.409** - Aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros. Brasília: CFC, 2012.

CFC, CONTABILIDADE, Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de Procedimentos Contábeis e Prestação de Contas das Entidades de Interesse Social**. 2.ed. Brasília: CFC, 2007

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil**:Teoria e Prática. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2012

DI PIETRO, M.S.Z. **Direito Administrativo**. 28.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

DI PIETRO, M.S.Z. **Parcerias na Administração Pública**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

DUARTE, S.V.; FURTADO, M.S.V. **Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) em Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Saraiva, 2014.

GESTÃO, Ministério do Planejamento, Orçamento e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. **As Entidades de Assistência Social Privadas sem Fins Lucrativos no Brasil 2013 – Primeiros Resultados**. Rio de Janeiro: IBGE, 2014

GOMES, A.P.O. **Elementos de Auditoria Governamental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

HUDSON, M. **Administrando Organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Makron Books, 1999.

KENTZ, S. **Filantropia – Artigos do Terceiro Setor**. (2015). Disponível em: <<http://www.filantropia.org/OqueeTerceiroSetor.htm>>. Acesso em: 08 mai. 2015.

MACHADO, M.R.B. **Entidades beneficentes de assistência social**. Curitiba: Juruá, 2008.

MEIRELLES, H.L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 19.ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1990.

MPOG, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **As Entidades de Assistência Social Privadas sem Fins Lucrativos no Brasil 2013 – Primeiros Resultados**. Rio de Janeiro: IBGE, 2014

NAKAGAWA, M. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

NETO, M.M.B. **Convênios e Prestação de Contas**. Curitiba: Editora Negócios Públicos, 2008.

NUNES, J.O. Auditoria Pública e Privada: uma análise comparativa. Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica de Contabilidade**.v.3, n.1, jan-jun.2006.

OLAK, P.A.; NASCIMENTO, D.T. **Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, R.C.R. **Administração Pública, Concessões e Terceiro Setor**. 3.ed. São Paulo: Método, 2015.

OLIVEIRA, S.L. **Tratado de Metodologia Científica: Projetos de Pesquisas, TGI, TCC, Monografias, Dissertações e Teses**. 2.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

OLIVEIRA, I.M.S.; MIRANDA, L.C. Uma Investigação Sobre A Prestação De Contas Das Entidades Do Terceiro Setor Brasileiro. **Revista Eletrônica Interdisciplinar em Negócios e Hospitalidade** - REINH Ano I, v.1, n.1, p.13, Jaboatão dos Guararapes – PE, 2014.

PETER, M.G.A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de Auditoria Governamental**. 2.ed. São Paulo: Atlas. 2014

PRO BONO, I; GABRILLI,M.; FILANTROPIA, I. **Novo Manual do Terceiro Setor**. São Paulo: Paulus, 2014.

SCARPIN, J.E; RENGEL, S.; KLANN, R.C.; CUNHA, P. R. Procedimentos de Auditoria Aplicados pelas Empresas de Auditoria Independente de Santa Catarina em Entidades do Terceiro Setor. **Revista de Contabilidade e Organizações**. FEA-RP/USP, v.4, n.10, p.65-85, set-dez 2010.

SILVA, M.M. **Controle Externo das Contas Públicas**: O Processo nos Tribunais de Contas do Brasil. São Paulo: Atlas, 2014.

SLOMSKI, V.; REZENDE, A.J. et al.**Contabilidade do Terceiro Setor**: Uma abordagem Operacional. São Paulo: Atlas, 2012.

VIOLIN, T.C. **Terceiro setor e as parcerias com a Administração Pública**: uma análise crítica. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

ANEXO I

PLANO DE TRABALHO DO CONVÊNIO

CONVÊNIO N° XXXX / AAAA

PROCESSO N° XXXX / AAAA

PROJETO: XXXX / AAAA

DETALHAMENTO DO PROJETO:

I - DADOS DA INSTITUIÇÃO			
Nome da instituição:			
CNPJ:			
Endereço:			
Bairro:	Cidade:	Estado:	CEP:
Telefone:	Fax:	Cel:	Página na internet (home page):
Endereço eletrônico (e-mail):			
II - DADOS BANCÁRIOS DA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA			
Banco:	N.º do banco:	Agência (com dígito):	Conta (com dígito):
III - IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA INSTITUIÇÃO			
Responsável pela assinatura do instrumento jurídico			
Nome completo:			
Cargo:		Mandato: Início:	Término:
CPF:		Identidade:	
Endereço:			
Bairro:	Cidade:	Estado:	CEP:
Telefones (incluindo celular e fax):		Endereço eletrônico (e-mail):	
Tel./Fax:	Cel.:		

ITEM IV - IDENTIFICAÇÃO DO OBJETO A SER EXECUTADO:

O objeto deverá apresentar de forma detalhada as atividades que serão realizadas.

Local de Realização:

O local onde o objeto será executado.

ITEM V – JUSTIFICATIVA DO PROJETO:

A justificativa deverá informar o diagnóstico da realidade que será objeto das atividades da parceria, devendo ser demonstrado o nexo entre essa realidade e as atividades ou metas a serem atingidas.

ITEM VI - IMPLANTAÇÃO

A implantação irá demonstrar a descrição detalhada das etapas de execução do projeto, e as atividades específicas a serem realizadas em cada etapa. .

ITEM VII – OBJETIVOS ESPECÍFICOS – ATIVIDADES E FASES DE EXECUÇÃO:

Objetivos Específicos	Atividades	Período de Execução
1.		
2.		
3.		

Demonstrar a descrição detalhada das metas quantitativas e mensuráveis a serem atingidas e de atividades a serem executadas, devendo estar claro, preciso e detalhado o que se pretende realizar ou obter, bem como os meios para tanto. Também o prazo para a execução das atividades e o cumprimento das metas

ITEM VIII – MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO:

Indicadores de Intervenção	Meios de Verificação
1.	
2.	
3.	

Definir os indicadores, quantitativos e qualitativos utilizados para a avaliação do cumprimento das metas.

ITEM IX – PLANO DE APLICAÇÃO:				
CRONOGRAMA		FÍSICO		FINANCEIRO
Meta	Atividades	Programado	Executado	R\$
1				0,00
2.				0,00
3.				0,00
TOTAL:				0,00

Apresentar elementos que demonstrem a compatibilidade dos custos com os preços praticados no mercado ou com outras parcerias da mesma natureza, devendo existir elementos indicativos da mensuração desses custos como: cotações, tabelas de preços de associações profissionais, publicações especializadas ou quaisquer outras fontes de informação disponíveis ao público.

Informar estimativa de valores a serem recolhidos para pagamento de encargos previdenciários e trabalhistas das pessoas envolvidas diretamente na consecução do objeto durante o período de vigência proposto.

ITEM X – CRONOGRAMA DE DESEMBOLSO
--

CONCEDENTE:	
Parcela / Mês / Ano	R\$
1.	0,00
2.	0,00
3.	0,00
TOTAL:	0,00

Os valores repassados devem estar compatíveis com os gastos das etapas vinculadas às metas do cronograma físico.

CONVENENTE (CONTRAPARTIDA):	
Parcela / Mês / Ano	R\$
1.	0,00
2.	0,00
3.	0,00
TOTAL:	0,00
Os valores repassados devem estar compatíveis com os gastos das etapas vinculadas às metas do cronograma físico.	

ITEM XI – PREVISÃO DE INÍCIO E FIM DA EXECUÇÃO DO OBJETO:
Prazo de vigência do convênio.

ITEM XII – PRESTAÇÃO DE CONTAS:
Informar o modo e a periodicidade das prestações de contas, compatíveis com o período da realização das etapas vinculadas as metas e com o período de vigência da parceria, não se admitindo periodicidade superior a 1 (um) ano ou que dificulte a verificação física do cumprimento do objeto.
Informar os prazos de análise da prestação de contas pela administração pública.

ITEM XIII – PARECER DA ÁREA TÉCNICA:
Parecer das equipes técnicas da administração pública.

ITEM XIV – APROVAÇÃO DO ÓRGÃO CONCEDENTE:
Aprovação do gestor público responsável pelo convênio.

ITEM XV – DECLARAÇÃO:

Declaração assinada pelo responsável da entidade que não possui débitos junto à administração pública.

Fonte: Lei nº 13.019/2014 – Novo Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil.

ANEXO II**TERMO DE CONVÊNIO**

**TERMO DE CONVÊNIO QUE ENTRE SI CELEBRAM A
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL, COM A
INTERVENIÊNCIA DA SECRETARIA E DA
ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL, POR
INTERMÉDIO DO ESCRITÓRIO ADMINISTRATIVO PARA
A EXECUÇÃO DO OBJETO DO CONVÊNIO**

PROCESSO Nº XXXX / AAAA

A **ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**, pessoa jurídica de direito público, inscrito no CNPJ n° _____, com sede na Rua _____, neste ato representado pelo Gestor _____, portador do RG n° _____, inscrito no CPF sob n° _____, residente e domiciliado na Rua _____, e com a interveniência da **SECRETARIA** _____, neste ato representado pelo Secretário _____, portador do RG n° _____, inscrito no CPF sob n° _____, residente e domiciliado na Rua _____ e a **ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ n° _____, com sede na Rua _____, neste ato representado pelo Presidente _____, portador do RG n° _____, inscrito no CPF sob n° _____, residente e domiciliado na Rua _____, por intermédio do seu **ESCRITÓRIO ADMINISTRATIVO**, neste ato representado pelo Diretor _____ portador do RG n° _____, inscrito no CPF sob n° _____, residente e domiciliado na Rua _____, resolvem celebrar o presente convênio de cooperação técnica e financeira nos termos das seguintes cláusulas e condições

Lei nº 13.019/2014 - Art.42. I

CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO

Constitui objeto deste convênio a _____, conforme plano de trabalho e projeto básico elaborados pela CONVENENTE e aprovados pela CONCEDENTE, que passam a fazer parte do presente Instrumento. A totalidade do objeto deste convênio será executado em 2 (duas) Fases:

1. Fase I - Pré-Projeto – Levantamento de necessidades, elaboração do plano de trabalho e preparação da minuta do convênio para pré-aprovação das partes envolvidas.

2. Fase II – Projeto – Execução do convênio.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - Excepcionalmente, admitir-se-á à CONVENENTE propor a reformulação do plano de trabalho e/ou convênio, que será previamente apreciada pela equipe técnica e submetida à aprovação da CONCEDENTE, vedada, porém, a mudança do objeto.

PARÁGRAFO SEGUNDO – A fase II está contida no plano de trabalho e contará com um cronograma físico-financeiro, plano de aplicação e cronograma de desembolso, bem como os relatórios de execução físico-financeiro e prestação de contas.

PARÁGRAFO TERCEIRO –A execução do presente convênio refere-se unicamente a Fase II.

Lei nº 13.019/2014 - Art.42. II

CLÁUSULA SEGUNDA - DAS OBRIGAÇÕES

I – DA CONCEDENTE – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

1. Aprovar os procedimentos técnicos e operacionais necessários à execução do objeto deste convênio;
2. Aprovar, em conjunto com as partes envolvidas e grupo de trabalho, o projeto básico, o plano de trabalho e o termo de convênio;
3. Providenciar todas as aprovações legais necessárias para a execução da totalidade deste convênio de acordo com a proposta técnica de implantação do projeto;
4. Permitir o uso, por meio de ato próprio, do imóvel, para a execução do objeto do convênio;
5. Prover os recursos financeiros previstos para a execução do plano de trabalho;
6. Transferir os recursos financeiros para execução deste convênio na forma do cronograma de desembolso do plano de trabalho;
7. Prorrogar “de ofício” a vigência do convênio quando houver atraso na liberação dos recursos a cargo da CONCEDENTE, conforme consta do plano de trabalho, limitada a prorrogação ao exato período do atraso verificado;
8. Disponibilizar na internet informações contendo data de assinatura do convênio, nome da CONVENIENTE, do INTERVENIENTE, objeto, valor liberado e vigência;
9. Analisar os relatórios técnicos, relatórios financeiros e as prestações de contas parciais e final dos recursos alocados ao convênio e os provenientes de rendimentos da aplicação no mercado financeiro;
10. Receber e dar certificado da conclusão final do plano de trabalho, assim que todos os seus componentes deste convênio forem concluídos

II - DO INTERVENIENTE – SECRETARIA

1. Participar de todas as etapas planejamento, execução e implantação do plano de trabalho, auxiliando nas aprovações necessárias previstas por lei para o desenvolvimento do mesmo;

2. Aprovar, em conjunto com as partes envolvidas e grupo de trabalho, o projeto básico, o plano de trabalho e o termo de convênio;
3. Acompanhar a execução do presente convênio, com vistas a informar à CONCEDENTE quaisquer anormalidades que possam ocorrer no decorrer do cumprimento do objeto;
4. Garantir suporte técnico às equipes de trabalho durante a execução do plano de trabalho;
5. Supervisionar as fases da implantação do plano de trabalho;
6. Assumir as obrigações da CONVENIENTE, quando ocorrer o descumprimento da mesma, nas obrigações estabelecidas no presente Instrumento.

III – DA CONVENIENTE – ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL

1. Aprovar junto aos órgãos competentes da instituição os procedimentos técnicos e operacionais necessários à execução do objeto deste Convênio;
2. Aprovar, em conjunto com as partes envolvidas e grupo de trabalho, o projeto básico, o plano de trabalho e o termo de convênio;
3. Supervisionar todas as fases da implantação do plano de trabalho;
4. Garantir suporte técnico às equipes de trabalho durante todas as fases da execução do plano de trabalho;
5. Certificar quando da conclusão da implantação do plano de trabalho;
6. Auditar, através de auditoria internacional independente qualificada no Brasil quanto à regularidade da prestação de contas final deste convênio.

IV – DA EXECUTORA – ESCRITÓRIO ADMINISTRATIVO

1. Executar todas as atividades necessárias à consecução de todas as fases do objeto deste convênio, previstas no plano de trabalho, observando os princípios de moralidade, impessoalidade, economicidade, isonomia, eficiência, eficácia e os critérios de qualidade técnica, cumprimento de prazos, controlando os custos e seguindo fielmente o orçamento destinado a cada fase;
2. Aprovar, em conjunto com as partes envolvidas e grupo de trabalho, o projeto básico, o plano de trabalho e o termo de convênio;
3. Desenvolver o plano de trabalho, o cronograma de atividades, o orçamento, o cronograma de desembolso e os relatórios técnicos;

4. Atender ao princípio da economicidade adotando pesquisa de preços junto à no mínimo 3 (três) fornecedores do ramo do bem ou do serviço a ser adquirido;
5. Apresentar relatórios de execução físico-financeiros deste convênio, compatível com a liberação dos recursos transferidos para cada fase;
6. Apresentar a prestação de contas final dos recursos alocados ao convênio, inclusive dos provenientes de rendimentos de aplicação financeira, no prazo de 60 (sessenta) dias, contados a partir do fim da vigência do presente convênio;
7. Preparar o cronograma de atividades, o orçamento e cronograma de desembolso das fases do presente convênio.
8. Manter registros, arquivos e controles técnicos, financeiros e contábeis específicos no local onde forem contabilizados os documentos originais fiscais ou equivalentes, comprobatórios das despesas realizadas com recursos do presente convênio;
9. Assegurar o livre acesso de servidores dos órgãos de controle interno e externo, a qualquer tempo e lugar, a todos os atos e fatos relacionados direta ou indiretamente com o instrumento pactuado, quando em missão de acompanhamento, avaliação ou fiscalização.

Lei nº 13.019/2014 - Art.42. III, IV e XI e XIV
--

CLÁUSULA TERCEIRA – DOS RECURSOS FINANCEIROS

Os recursos para a execução da fase 2 deste convênio, no montante de 000.000 (x milhões de reais), correrão à conta dos orçamentos da CONCEDENTE, conforme abaixo discriminados:

Programa de Trabalho	Elemento Despesa	Nota de Empenho		Valor
		Número	Data	

PARÁGRAFO PRIMEIRO – Os recursos da fase 2 deste convênio serão mantidos em conta bancária específica, somente sendo permitidos saques para o pagamento de despesas previstas no plano de trabalho ou para aplicação no mercado financeiro, mediante movimentação exclusiva através de cheque nominativo, ordem bancária, transferência eletrônica disponível, ou outra modalidade de saque autorizada pelo Banco Central do Brasil, em que fiquem identificados sua destinação e, no caso de pagamento, o credor.

PARÁGRAFO SEGUNDO – Os recursos transferidos pela CONCEDENTE, enquanto não empregados na consecução da fase 2 do convênio, serão obrigatoriamente aplicados em caderneta de poupança de instituição financeira oficial ou em fundo de aplicação financeira de curto prazo.

PARÁGRAFO TERCEIRO - Os rendimentos das aplicações financeiras, referidos no parágrafo segundo desta cláusula, serão obrigatoriamente aplicados na fase 2 do convênio, estando sujeitos às mesmas condições de prestação de conta exigidas para os recursos transferidos.

PARÁGRAFO QUARTO – As receitas oriundas dos rendimentos da aplicação no mercado financeiro não poderão ser computadas como contrapartida, devida pelo CONVENENTE.

Lei nº 13.019/2014 - Art.42. IX

CLÁUSULA QUARTA – DA RESTITUIÇÃO DOS RECURSOS

O CONVENENTE deverá restituir à CONCEDENTE, eventual saldo de recursos, inclusive os rendimentos decorrentes de sua aplicação financeira, na data da conclusão do seu objeto ou da sua extinção.

PARÁGRAFO ÚNICO – A CONVENENTE deverá, ainda, restituir à CONCEDENTE o valor transferido, atualizado monetariamente desde a data do recebimento, acrescido dos juros legais, na forma da legislação aplicável aos débitos para com a administração pública, nos casos em que os recursos não forem utilizados na fase 2 do convênio ou quando não for apresentada, no prazo exigido, a prestação de contas final da fase 2 do convênio.

Lei nº 13.019/2014 - Art.42. XIX e XX

CLÁUSULA QUINTA - DO GERENCIAMENTO ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO

A CONVENENTE possui responsabilidade exclusiva pelo gerenciamento administrativo e financeiro dos recursos recebidos, inclusive no que diz respeito às despesas de custeio, de investimento e de pessoal.

PARÁGRAFO ÚNICO – É responsabilidade da CONVENENTE o pagamento dos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais relativos ao funcionamento da instituição e ao adimplemento da parceria, não se caracterizando responsabilidade solidária ou subsidiária da administração pública pelos respectivos pagamentos, qualquer oneração do objeto da parceria ou restrição à sua execução.

Lei nº 13.019/2014 - Art.42. X

CLÁUSULA SEXTA – DA DESTINAÇÃO DOS BENS

Os bens materiais e equipamentos adquiridos com recursos financeiros transferidos pela CONCEDENTE passarão a incorporar o patrimônio da CONCEDENTE, após a aprovação da prestação de contas final do convênio, visando assegurar a continuidade do objetivo deste instrumento.

Lei nº 13.019/2014 - Art.42. VI

CLÁUSULA SÉTIMA – DA VIGÊNCIA

O prazo da vigência de todas as fases do presente convênio será de “x” meses, contados a partir da data de sua assinatura e liberação da primeira parcela dos recursos definidos no cronograma de desembolso.

PARÁGRAFO ÚNICO - A CONCEDENTE deverá prorrogar a vigência do convênio “de ofício” quando ocorrer atraso na liberação dos recursos, limitada a prorrogação ao exato período do atraso verificado.

Lei nº 13.019/2014 - Art.42. VIII e XII

CLÁUSULA OITAVA – DO MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO

Fica assegurada à CONCEDENTE a prerrogativa de conservar a autoridade normativa e exercer controle e fiscalização sobre a execução do objeto deste convênio podendo assumir ou transferir a responsabilidade pelo convênio, no caso de paralisação por parte da CONVENENTE de modo a evitar a descontinuidade da consecução do serviço.

PARÁGRAFO ÚNICO – É permitido o livre acesso dos servidores dos órgãos ou das entidades públicas repassadoras dos recursos, do controle interno e do Tribunal de Contas correspondentes aos processos, aos documentos, às informações referentes aos instrumentos de transferências regulamentados por esta Lei, bem como aos locais de execução do objeto.

Lei nº 13.019/2014 - Art.42. VII

CLÁUSULA NONA – DA PRESTAÇÃO DE CONTAS PARCIAIS E FINAL

PARÁGRAFO PRIMEIRO – O CONVENENTE apresentará prestações de contas parciais demonstrativas da execução físico-financeira segundo o período da referida execução, no qual apresentará a execução da receita e da despesa os rendimentos auferidos de aplicações, saldos, relação de pagamentos, relação de bens adquiridos, extratos da conta bancária específica contemplando a movimentação ocorrida no período compreendido além de sua conciliação bancária.

PARÁGRAFO SEGUNDO - A prestação de contas final será apresentada à CONCEDENTE no prazo de até 60 (sessenta) dias contados do término da vigência do convênio.

PARÁGRAFO TERCEIRO – As despesas serão comprovadas mediante a apresentação de cópias das vias originais, dos documentos fiscais ou equivalentes com as faturas, recibos, notas fiscais e quaisquer outros documentos comprobatórios emitidos em nome do CONVENENTE, devidamente identificados com referência ao título e ao número do presente convênio, exceto nos documentos relativos a pessoal e encargos sociais, que serão apresentados por cópias autenticadas.

PARÁGRAFO QUARTO – A CONVENENTE manterá os documentos originais referidos no parágrafo terceiro em arquivo, em boa ordem, em sua sede, à disposição da CONCEDENTE, pelo prazo de 10 (dez) anos.

Lei nº 13.019/2014 - Art.42. XVIII, XX, Parágrafo Único

CLÁUSULA DÉCIMA– DOS DOCUMENTOS

Fazem parte deste convênio os seguintes documentos:

Anexo I – Plano de Trabalho, que dele é parte integrante e indissociável;

Anexo II – Regulamento de Compras e Contratações adotado pela organização da sociedade civil, devidamente aprovado pela administração pública parceira.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - Nos contratos que a CONVENENTE celebrar com fornecedores de bens ou serviços para a execução do objeto da parceria, deverá obrigatoriamente ser inserida cláusula que permita o livre acesso dos servidores ou empregados dos órgãos ou das entidades públicas repassadoras de recursos públicos, bem como dos órgãos de controle aos documentos e registros contábeis da empresa contratada.

PARÁGRAFO SEGUNDO – A cláusula poderá ser dispensada quando o contrato obedecer a normas uniformes para todo e qualquer contratante.

Lei nº 13.019/2014 - Art.42. XVI

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA - DA RESCISÃO

O presente convênio poderá ser rescindido, automaticamente, independente de formalização de instrumento pela CONCEDENTE no caso de inadimplemento por parte da CONVENENTE de quaisquer de suas cláusulas.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - O presente convênio poderá ser rescindido, automaticamente, independente de formalização de instrumento pela CONVENENTE no caso de inadimplemento por parte da CONCEDENTE de suas obrigações.

PARÁGRAFO SEGUNDO – Fica determinado que o prazo mínimo de antecedência para a publicidade da rescisão do presente convênio não poderá ser inferior a 60 (sessenta) dias

Lei nº 13.019/2014 - Art.42. XVII

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA – DO FORO

Para dirimir eventuais dúvidas decorrentes deste convênio fica eleito o foro de Brasília-DF, com renúncia expressa de qualquer outro, por mais privilegiado que seja.

PARÁGRAFO ÚNICO – Fica estabelecida a obrigatoriedade da prévia tentativa de solução administrativa com a participação da Advocacia-Geral da União, em caso de os partícipes serem da esfera federal, administração direta ou indireta.

E, para validade do que pelas partes foi pactuado, firma-se este Instrumento em 03 (três) vias de igual teor e forma, na presença das testemunhas abaixo assinadas, para que surta seus jurídicos e legais efeitos.

Cidade, DD / MM / AAAA.

CONCEDENTE

GESTOR - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

INTERVENIENTE

SECRETARIA – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

CONVENENTE

ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL

EXECUTORA

ESCRITÓRIO ADMINISTRATIVO

ANEXO III

PLANO DE TRABALHO DE AUDITORIA

Área: Termo de Parceria
 Concedente: Administração Pública
 Conveniente: Organização da Sociedade Civil

PLANO DE TRABALHO	TEMPO		INDICAÇÃO		
	ESTIM.	REAL	REF.	EXAMES	
<p>I - INTRODUÇÃO</p> <p>O Plano de Trabalho foi elaborado para direcionar as etapas da auditoria do termo de parceria celebrado entre a administração pública e a organização da sociedade civil.</p> <p>II - TIPO DE AUDITORIA</p> <p>Auditoria operacional e financeira do termo de parceria firmada entre a administração pública e a organização da sociedade civil.</p> <p>III - EQUIPE DE TRABALHO</p> <p>Equipe nomeada pelos órgãos da administração pública.</p> <p>IV - OBJETO DA AUDITORIA</p> <p>A auditoria tem como objeto o exame dos documentos elaborados para celebração do termo de parceria (plano de trabalho e termo de convênio) e exame dos documentos que fazem parte da prestação de contas.</p> <p>V - ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA</p> <p>A auditoria abrange o exame de todos os documentos que fazem parte do termo de parceria firmado entre a administração pública e a organização da sociedade civil.</p> <p>VI - DETALHAMENTO DO PLANO</p> <p>O plano de auditoria está dividido em quatro fases, planejamento, pré-auditoria, execução dos exames e elaboração do relatório.</p> <p>VII - CRONOGRAMA DE TRABALHO</p> <p>Fase 1 - Planejamento</p> <p>Fase 2 - Pré-Auditoria</p> <p>Fase 3 - Execução dos exames</p> <p>Fase 4 - Elaboração do Relatório</p>					
		AUDITOR		SUPERVISOR	
		Visto	Data	VISTO	Visto

ANEXO IV

PROGRAMA DE AUDITORIA

Área: Termo de Parceria
 Concedente: Administração Pública
 Conveniente: Organização da Sociedade Civil
 Auditor:
 Supervisor:

PROGRAMA DE TRABALHO	TEMPO		INDICAÇÃO	
	ESTIM.	REAL	REF.	EXAMES
<p>I - OBJETIVOS DA AUDITORIA</p> <p>1. Verificar se os documentos que compõem o convênio, como o plano de trabalho e termo de convênio atendem às normas legais.</p> <p>2. Verificar se os documentos que compõem a prestação de contas atendem aos princípios da administração pública, às normas de contabilidade e às legislações em vigor.</p> <p>3. Avaliar o acompanhamento e a fiscalização das parcerias.</p> <p>4. Avaliar os critérios de análise e julgamento das contas pelos gestores públicos.</p> <p>5. Verificar os controles internos da administração pública.</p> <p>II - ESCOPO DA AUDITORIA</p> <p>O escopo da auditoria são os documentos que fazem parte do processo do convênio: plano de trabalho, termo de convênio e prestação de contas.</p> <p>III - PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA</p> <p>1. Verificar os documentos que compõem o convênio</p> <p>1.1 Verificar se o plano de trabalho está de acordo com as normas.</p> <p>1.2 Verificar se o termo de convênio está de acordo com as normas.</p> <p>2. Verificar os documentos da prestação de contas</p> <p>2.1 Verificar se os saldos dos extratos conferem com o relatório financeiro da prestação de contas.</p> <p>2.2 Verificar se os recursos não utilizados foram transferidos para conta de aplicação.</p> <p>2.3 Verificar se os valores transferidos pelo órgão público obedeceram os prazos constante no cronograma de desembolso.</p> <p>2.4 Verificar se as despesas foram realizadas de acordo com os previstos no plano de trabalho</p> <p>2.5 Verificar se os pagamentos foram realizados mediante documentação contábil e fiscal.</p>				
	AUDITOR		SUPERVISOR	
	Visto	Data	VISTO	Visto

ANEXO V**PRESTAÇÃO DE CONTAS****DEMONSTRATIVO DA EXECUÇÃO DA RECEITA E DESPESA - DD/MM/AAAA a DD/MM/AAAA****Concedente:** Administração Pública**Convênio:** Processo nº XXXX/AAAA**Convenente:** Organização da Sociedade Civil**Projeto:** XXXX/AAAA

RECEITAS		DESPESAS	
Aportes de Recursos	-	Aplicação dos Recursos	-
Receitas Financeiras	-	Despesas Financeiras	-
Total:	-	Total:	-

Saldo do Mês: -**Saldo Anterior:** -**Saldo Bancário:** -

Cidade, DD / MM / AAAA

ANEXO VI

PRESTAÇÃO DE CONTAS

DEMONSTRATIVO DOS PAGAMENTOS REALIZADOS DURANTE O PERÍODO DE DD A DD DE MM DE AAAA

ORÇTO	ATIVIDADE	CREDOR	CPF/CNPJ	NATUREZA DA DESPESA	TED	DATA TED	NF/FAT	DATA NF	DATA PAG.	R\$ BRUTO	IMPOSTO	R\$ LIQUIDO
1										-	-	-
2										-	-	-
3										-	-	-
4										-	-	-
5										-	-	-
6										-	-	-
7										-	-	-
8										-	-	-
9										-	-	-
10										-	-	-
TOTAL:										-	-	-