

Evidências da Accountability em OSCIPs: uma análise dos exames de auditoria realizados pelo Tribunal de Contas da União

Lorena lucena furtado (UFPR) - lorenlucena@gmail.com

Josiane Gattis Corrêa Giacomelli (Uniasselvi) - giacomellijosiane@gmail.com

Vicente Pacheco (UFPR) - vpacheco@ufpr.br

Resumo:

Este trabalho apresenta um estudo quanto a evidência da Accountability em exames de auditoria realizados pelo Tribunal de Contas da União (TCU) junto aos termos de parceria firmados com OSCIPs (Organizações Sociais com Propósito Específico), no período de 2003 a 2016. A análise de conteúdo foi adotada enquanto técnica para análise dos acórdãos do TCU concernentes às auditorias executadas nas prestações de contas que envolviam parceria para execução de serviços de caráter público, entre entes governamentais e OSCIPs: a pesquisa identificou 77 acórdãos com irregularidades no período de 2005 a 2016, sendo contemplado um total de 62 OSCIPs envolvidas em tais desvios de conduta. Os resultados apontam para irregularidades quanto ao desconhecimento na elaboração de prestação de contas, a falta de controles administrativos adequados na execução dos recursos e em algumas situações, achados de superfaturamento financeiro e desvio de finalidades do projeto. Ainda, conclui-se que o controle das normas e leis vem a ser a principal vertente de análise do TCU quanto aos aspectos da Accountability, carecendo de melhores evidenciações sobre o desempenho destas organizações e transparência na execução dos projetos.

Palavras-chave: OSCIPs. Accountability. Auditoria. Recursos Públicos.

Área temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

Evidências da *Accountability* em OSCIPs: uma análise dos exames de auditoria realizados pelo Tribunal de Contas da União

Resumo

Este trabalho apresenta um estudo quanto a evidência da *Accountability* em exames de auditoria realizados pelo Tribunal de Contas da União (TCU) junto aos termos de parceria firmados com OSCIPs (Organizações Sociais com Propósito Específico), no período de 2003 a 2016. A análise de conteúdo foi adotada enquanto técnica para análise dos acórdãos do TCU concernentes às auditorias executadas nas prestações de contas que envolviam parceria para execução de serviços de caráter público, entre entes governamentais e OSCIPs: a pesquisa identificou 77 acórdãos com irregularidades no período de 2005 a 2016, sendo contemplado um total de 62 OSCIPs envolvidas em tais desvios de conduta. Os resultados apontam para irregularidades quanto ao desconhecimento na elaboração de prestação de contas, a falta de controles administrativos adequados na execução dos recursos e em algumas situações, achados de superfaturamento financeiro e desvio de finalidades do projeto. Ainda, conclui-se que o controle das normas e leis vem a ser a principal vertente de análise do TCU quanto aos aspectos da *Accountability*, carecendo de melhores evidenciações sobre o desempenho destas organizações e transparência na execução dos projetos.

Palavras-chave: OSCIPs. *Accountability*. Auditoria. Recursos Públicos.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.

1 Introdução

O Terceiro Setor tem sua importância a medida que fornece uma variedade de bens e serviços diferenciados, atendendo necessidades de grupos específicos e proporcionando maior compreensão das suas peculiaridades.(THOMPSON; WILLIAMS, 2014). Devido as características distintas dos seus produtos, tais entidades tem uma vantagem competitiva sobre os setores público e privado na entrega desses bens e serviços (WAINWRIGHT, 2002), podendo reduzir pressões sobre o setor público em momentos de dificuldade financeira (DART, 2004).

No Brasil, as Organizações da Sociedade Civil de Direito Público (OSCIPs), pertencentes ao Terceiro Setor, foram instituídas pela Lei nº 9.790/99, com qualificação outorgada pelo Poder Público a pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, instituídas por iniciativa de particulares para desempenhar serviços sociais não exclusivos do Estado, tendo incentivos e fiscalização por parte do Poder Público, sendo o ordenamento jurídico estabelecido através de Termo de Parceria (DI PIETRO, 2005). Uma das motivações para a existência de tais organizações se deve ao aumento do número de entidades do Terceiro Setor e à necessidade de ter organismos menos burocráticos para poder apoiar o Estado em suas atividades (MÂNICA, 2007).

Enquanto prestadores de serviços para a sociedade e detentores de recursos públicos, o foco recai sobre a responsabilidade que as OSCIPs têm de apresentar resultados; por isso mesmo, a prestação de contas de tais instituições tendem a convergir aos preceitos da *Accountability* (CAMERON, 2004). O monitoramento e a avaliação, são indicativos

importantes para a consecução dos serviços prestados e para a evidenciação da responsabilidade das organizações do Terceiro Setor (SHAW; ALLEN, 2006; ELLIS, 2009). Quando se trata de recursos públicos, o Tribunal de Contas da União, conhecido como um órgão de fiscalização, realiza o procedimento de auditoria junto os órgãos públicos contratantes de forma a garantir o emprego da *Accountability* nos contratos também firmados com organizações não governamentais (BRASIL, 2000).

O intuito das auditorias é analisar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis no que diz respeito aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. As irregularidades encontradas por parte do TCU, tais como desfalque ou desvio de recursos, bens ou valores públicos, fraudes e ausência do dever de prestar contas, são relacionadas em relatórios de auditoria. A partir dessas condutas irregulares, são enviadas propostas de encaminhamento e determinações, denominadas acórdão (BRASIL, 2000).

Salamon e Anheier (1998), afirmam que em diversos países, ainda há uma forte dependência dos recursos financeiros do setor público por parte das entidades do Terceiro Setor. Assim, nos contratos firmados com entes públicos, em especial os termos de parceria pactuados entre OSCIPs e órgãos públicos, havendo desvios da responsabilidade destas em relação aos recursos ali direcionados, há um prejuízo social. Na literatura, as evidências apontam que o crescimento da quantidade de contratos entre os órgãos públicos e as organizações do Terceiro Setor vem acompanhado também de desvios de finalidade, que geram dúvidas sobre suas estruturas em termos técnicos e físicos (GUIMARÃES, 2008).

Neste sentido, a fim de identificar o impacto da prestação de contas sobre a aplicação de recursos públicos no interesse social, este trabalho dispõe da seguinte questão de pesquisa: *quais os requisitos de accountability utilizados pelo TCU na investigação da responsabilidade sobre aportes financeiros firmados nos termos de parceria junto as OSCIPs?* Com isso, o objetivo geral será identificar por meio de pesquisa nos diversos acórdãos apresentados pelo TCU, qual a tipologia de irregularidade sobre recursos repassados para as OSCIPs através dos termos de parceria firmados com o Estado.

Uma vez que para a gestão governamental, as auditorias são entendidas como uma ação de controle por parte da Administração Pública, com preceitos de execução pelo TCU, com o objetivo de promover e estabelecer a *Accountability* sobre aqueles gestores de recursos públicos (GRATERON, 1999; CASTALDELLI JÚNIOR; AQUINO, 2010), tem-se a importância de identificar as causas das irregularidades cometidas pelas OSCIPs. Ademais, mecanismos de controle permitem apontar, também os comportamentos relacionados a questão de transparência e responsabilidade perante os seus beneficiários (RODRÍGUEZ; PÉREZ; GODOY, 2012; VALENCIA; QUEIRUGA; GONZÁLES-BENITO, 2015).

Um trabalho nesses moldes, contribui com a discussão sobre se há vantagem em determinadas áreas sociais terem suas atividades executadas apenas pelo Estado, já que dessa forma, haveria uma centralização das atividades em órgãos específicos do Estado, ou se realmente a disseminação da responsabilidade para entidades do Terceiro Setor é vantajosa para a sociedade e eficiente quanto ao aproveitamento dos recursos públicos; além de informar a responsabilidade das OSCIP's perante os seus diversos beneficiários, dando a base para a evidenciação da *accountability*.

2 Referencial teórico

2.1 Entidades do Terceiro Setor

A expressão “Terceiro Setor” surgiu por meio de uma pesquisa realizada em 40 países, em 1990, pela Johns Hopkins, chamado de “*Comparative Nonprofit Sector Project*” (FERRAREZI, 2009). Tais organizações, tem o seu destaque em países como Austrália (FURNEAUX; RYAN, 2014), Alemanha (BODE; BRANDSEN, 2014), Itália (RANCI,

2015), Estados Unidos (GARROW, 2010; PETTIJOHN et al., 2013) e Reino Unido (CLIFFORD, GEYNE-RAHME; MOHAN, 2013), à medida que são vistas como importantes organismos prestadores de serviços públicos.

De modo geral, as organizações sociais são essenciais para a consecução de serviços que não são exclusivos do Estado (SANO, 2003). Especificamente no Brasil, algumas entidades se concentram em exercer o papel comunitário e assistencialista que hoje é de responsabilidade do Estado, podendo para tanto utilizar recursos públicos ou privados recebidos, exercendo o papel de gestoras de atividades que aproximam solidariedade e gestão administrativa (MARTINS, 2002).

Em países desenvolvidos, Clifford, Geyne Rahme e Mohan (2013) afirmam que o setor público continua a ser a maior fonte única de financiamento de tais entidades. Com isso, as organizações do Terceiro Setor passam a ter exigências práticas na adoção dos requisitos já operacionalizados pelo setor público (THOMPSON; WILLIAMS, 2014). Dessa forma, esse contato com a área pública fornece a tais entidades uma legitimidade e segurança para com as suas ações (GARROW, 2010).

Não obstante, exigências por parte da sociedade como transparência (CAMPOS; MOREIRA; SCALZER, 2014; VALENCIA; QUEIRUGA; GONZÁLES-BENITO, 2015) e práticas de avaliações mais extensivas por aqueles que financiam os projetos elaborados por tais entidades (ARVIDSON, 2009; ELLIS, 2009), nascem com a responsabilidade imputada às entidades do terceiro setor. O monitoramento defendido, é aquele que tende a privilegiar a mensuração dos resultados, no meio social e econômico, em detrimento da análise simples dos procedimentos interpostos na execução dos projetos realizados, ou seja, a simples conferência de documentação (KENDALL; KNAPP 2000; SHAW; ALLEN, 2006). Ademais, há uma defesa pela obrigação destas entidades a prestação de contas (ABOUASSI; TRENT, 2016), sendo qualquer irregularidade ou ilegalidade na utilização dos recursos ou bens públicos deve ser objeto de fiscalização dos órgãos responsáveis por tal atividade (PAES, 2013).

2.2 *Accountability* e o papel das auditorias

Ao analisar o ambiente das organizações sem fins lucrativos, é possível identificar uma diferença em termos de mercado de produtos e de capital. No primeiro existe monopólio, ausência de concorrência entre vários integrantes do mercado, uma vez que a produção está voltada para bens públicos. No segundo, os valores aportados nessas organizações, são advindos de tributos e doações. Neste contexto, a presença de beneficiários e não de clientes torna-se clara. Para esses beneficiários, há um risco elevado no aporte de recursos em tais organizações uma vez que não se pode retirar os valores investidos uma vez ali colocados, assim como ocorre no mercado de capitais. Logo, tem-se a relação entre Agente (gestor) e Principal (beneficiário) (SUNDER, 2014).

O agente (gestor), irá executar algo que lhe foi atribuído sendo que para quitar tal responsabilidade, deverá prestar contas ao principal (Beneficiário). No contexto da *Accountability*, tal prestação de contas decorre da obrigação da relação existente no contrato firmado entre os atores envolvidos (NAKAGAWA, 1995). *Accountability* refere-se à capacidade que uma organização tem de manter a confiança da sociedade divulgando informações importantes para aqueles que a apoiam, sem se eximir de sua missão e de práticas de gestão adequadas (VALENCIA; QUEIRUGA; GONZÁLES-BENITO, 2015). Visualiza-se, dessa forma, que o controle em tais organizações serve como embasamento para aqueles que acreditam nas gestões por parte de organizações sem fins lucrativos. Controle esse exercido por conselhos e o poder legislativo, resultante da deficiência ou ausência de mercado desenhando tais contratos entre o agente e o principal (SUNDER, 2014).

No estudo de Rocha (2009), a *accountability* é identificada como um processo similar à “prestação de contas” realizada pelas ações do Tribunal de Contas da União. Por seu turno, a pretensão da fiscalização é investigar a gestão das organizações, a fim de resguardar os recursos financeiros direcionados a projetos que visam o interesse social (KLUVERS, 2003; KALDOR, 2003; KOPPELL, 2005).

Existem estudos que mapeiam quais características podem ser analisadas para se chegar a um meio de se evidenciar a *accountability*. Características essas que servem como base de construção das auditorias. Entre elas, estão aquelas destacadas por Denhardt e Denhardt (2000), os quais indicam a prestação de contas com base nos controles: burocrático, de performance, e democrático. O primeiro tem por intuito a análise da conformidade das leis e normas. O segundo, visa o controle do desempenho. E o terceiro, além do desempenho dos recursos públicos investidos, tem como foco a postura dos gestores perante tais recursos e a sociedade.

Em termos de conformidade, o estudo de Azevedo, Rios, Gomes e Brito (2008), verificou como as organizações do Terceiro Setor, situadas em Feira de Santana (BA), prestam contas dos recursos públicos recebidos. Os auditores identificaram que os procedimentos adotados desde a obtenção do recurso público até a devida prestação de contas, estão seguindo as normas previstas. De Brito e Silva Dantas (2016), analisaram os julgamentos da prestação de contas anuais dos partidos políticos atuantes no Rio Grande do Norte, entre 2006 a 2013, concluindo que aqueles que recebem recursos públicos são mais propensos a prestar melhores informações e, conseqüentemente, terem suas contas aprovadas pelo Tribunal Regional Eleitoral, além de terem um indício de preocupação com o conceito de *accountability*.

Os exames através da auditoria na prestação de contas das entidades do Terceiro Setor desempenham o papel de controle dos contratos e da adequada utilização de recursos recebidos. Em especial, a auditoria contábil, identifica as normas e diretrizes relacionadas as demonstrações contábeis, bem como dos dispositivos legais que objetivam a condução das finalidades operacionais e de negócio do Terceiro Setor (GRACILIANO et al. 2010). As informações contábeis, sob a ótica da responsabilidade, são importantes para os seus diversos *stakeholders*, uma vez que dispõe de dados que evidenciam a utilização dos recursos, públicos ou privados, nos projetos desenvolvidos por tais entidades (CAMPOS; MOREIRA; SCALZER, 2014).

Na pesquisa de Do Carmo Dalto, Lopez e Martinez (2014), houve a identificação da tipologia de irregularidades que ocorreram nos contratos administrativos entre as Universidades Federais e Fundações de Apoio no Brasil, no período de 2006 a 2010; sendo as mais constantes aqueles referentes ao desvio de finalidade, decorrentes, principalmente das falhas dos controles internos das Universidades Federais no controle finalístico dos recursos junto às Fundações de Apoio. Ademais, os autores salientaram que boas práticas como transparência, avaliação e mecanismos de ouvidoria, precisam ser incentivadas a fim de tornar factível a responsabilidade dos gestores.

Além das Fundações de Apoio, as OSCIPs são objeto de estudo sobre a gestão dos recursos atribuídos através de termos de parceria, visto o seu comportamento extensor das atividades da administração pública (SANO, 2003). Assim, focar na investigação e eficiência dos termos de parceria realizados com OSCIPs é uma das formas de identificar a responsabilidade daqueles que coordenam recursos públicos. A falta de responsabilização na prestação de contas, segundo pressupostos da *accountability*, contribuem para o desvio de finalidade e podem provocar o aumento do número de irregularidades dos recursos estatais em organizações do Terceiro Setor (GUIMARÃES, 2008).

Considerando as obrigações, Soldi et al. (2007) alerta que divulgar qualquer tipo de informação não resolve o problema da falta de transparência, uma vez que a informação

disseminada deve possuir qualidade em seu conteúdo. Logo, há uma necessidade na mudança do comportamento das organizações em divulgar informações com acurácia, principalmente em relação a prática de monitoramento e avaliação (KENDALL; KNAPP, 2000; EBRAHIM, 2003; ELLIS, 2009). Assim, salienta-se a necessidade de pesquisas sobre *accountability* e sobre a legislação que rege o tema focando no contrato de gestão, pois este é o instrumento que cria o vínculo entre o Estado e as entidades, e que define as atribuições, responsabilidades e obrigações de cada uma das partes.

3 Metodologia

O procedimento metodológico se deu através da junção da pesquisa documental e da técnica de análise de conteúdo. A pesquisa documental serviu como sistemática para compilar as informações disponíveis a cerca dos relatórios de auditorias, prestação de contas e tomada de contas realizadas nos órgãos públicos que realizaram Termo de Parceria com OSCIP's. Já a análise de conteúdo identificou as irregularidades por parte das OSCIP's em tais relatórios de auditoria, através do exame dos dados. O documento disponível para tal análise atende pelo nome de Acórdão, sendo este a manifestação por parte do TCU das decisões sobre determinado caso derivado das auditorias, prestações de contas e tomada de contas. Logo, as etapas de tal pesquisa foram:

- a) Levantamento dos acordãos no sítio eletrônico no Tribunal de Contas da União;
- b) Identificação dos acordãos que apresentaram as palavras “irregularidade” e OSCIP;
- c) Tratamento da amostra inicial e exclusão daqueles acordãos que não haviam de fato irregularidade entre OSCIP's;
- d) Identificação, principalmente, das instituições contratadas e contratantes, localidade, tipo de irregularidade, ano da irregularidade, natureza da irregularidade de acordo com a Lei nº. 9.790/99 e natureza da atividade executada pela OSCIP;
- e) Análise de conteúdo dos dados presentes nos acordãos.

De acordo com Bardin (2004), análise de conteúdo é caracterizada como a forma de tratamento e análise das informações indicadas com frequência em determinado documento, para evidenciar potenciais informações que alcancem outra realidade que não a da mensagem apenas. Assim, os aspectos a serem contemplados na análise de conteúdo serão os seguintes: (a) observação da junção dos tipos de irregularidades apontadas pelo TCU; (b) observação da aglomeração por Estado Federativo do Brasil da contratante; (c) observação do ano da emissão do Acórdão relativo aos achados de auditoria, prestação de contas ou tomada de contas utilizado como marco da infração e (d) mensuração da repetição das irregularidades apontadas nos acordãos para posterior análise dos resultados encontrados, assim como também foi realizado no trabalho de Do Carmo Dalto, Lopez & Martinez (2014).

O período do estudo compreendeu, 2005 até 2016, visto que no site do Tribunal de Contas da União as observações estão concentradas em tal período.

5 Análise de conteúdo e discussão

Uma vez analisados os Acórdãos de relatórios de auditoria, prestação de contas e tomada de contas no portal do Tribunal de Contas da União, de 265 foram inferidos 77 acordãos com constatações de irregularidades, no período de 2005 até 2016, sendo os mesmos consequentes dos anos que se seguem: 2005 com (01) um acordão, 2007 (03) três acordãos,

2008 (02) dois acórdãos, 2009 (03) três acórdãos, 2011 (08) oito acórdãos, 2012 (06) seis acórdãos, 2013 (03) três acórdãos, 2014 (08) oito acórdãos, 2015 (24) vinte e quatro acórdãos e 2016 (19) dezenove acórdãos.

Os resultados dos acórdãos da amostra apresentaram 62 OSCIPs diferentes, dentro de um total de 77 acórdãos analisados. Esse resultado se deve ao fato de que houveram entidades que geraram irregularidades em mais de um Termo de Parceria, com recursos públicos, caracterizando que as parcerias são assinadas, independentemente da existência de contratos anteriores com irregularidades. Nas constatações do TCU pode-se notar que há um certo período de tempo para a elaboração do acórdão, diferente da data de assinatura do Termo de Parceria. Sendo que este pode ser levado como fator de assinatura de contratos com entidades que posteriormente foram indicadas com irregularidades. A tabela 1 aponta as OSCIPs analisadas por finalidade.

Tabela 1 - Oscips, por finalidade, relativo aos Termos de Parceria com Irregularidades no TCU de 2005 a 2016

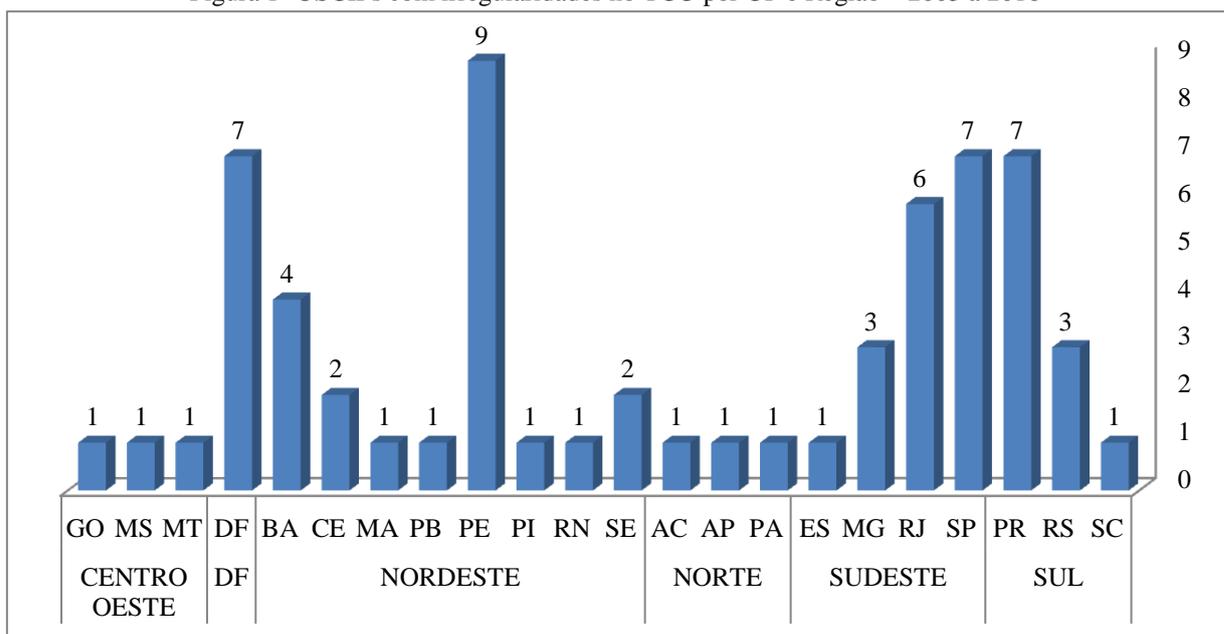
Finalidade	Frequência	%
Assistencial	16	25,8%
Finalidade não cadastrada	15	24,2%
Educacional	6	9,7%
Pesquisas	6	9,7%
Cidadania	5	8,1%
Cultural	5	8,1%
Creditícia	4	6,5%
Ambiental	2	3,2%
Jurídica	1	1,6%
Saúde	1	1,6%
Voluntariado	1	1,6%
Total Geral	62	100,0%

Fonte: elaborado pelos autores

Dentre as entidades pertencentes a amostra estudada, prevalecem as finalidades Assistencial, com 26,2% dos casos e Finalidade não cadastrada, com 24,6%. As entidades dentro deste item atuam em mais de uma finalidade, não podendo ser classificadas em uma única atividade preponderante. Atualmente existem 7.636 entidades cadastradas junto ao Ministério da Justiça e Segurança Pública. Porém, apenas 3.608 possuem em seu cadastro a finalidade a qual pertence, sendo que 1.338 unidades (37,08% sobre 3.608) são pertinentes a finalidade assistencial, seguido de 553 unidades (15,33% sobre 3.608) com a finalidade ambiental e 347 unidades (9,62% sobre 3.608) com a finalidade cultural.

A análise relativa ao estado e a região do Brasil de origem das OSCIPs pesquisadas, está distribuída de acordo com a Figura 1. A região Nordeste possui o maior número de entidades com irregularidades no TCU, seguida pela região Sudeste, com 16 organizações.

Figura 1- OSCIPs com irregularidades no TCU por UF e Região – 2005 a 2016



Fonte: elaborado pelos autores

A constatação das irregularidades por estado brasileiro está demonstrada na Tabela 3. Os dados estão apresentados por estado que obteve 10 ou mais tipos de irregularidades e somente os tipos de irregularidade que tinham um total de 5 incidências ou mais, resultando em um percentual de 45,5% das irregularidades estavam concentradas em apenas 6 estados.

Tabela 2 - Tipo de Irregularidade no TCU por UF – 2005 a 2016

Tipo de irregularidade	BA	DF	PE	PR	RJ	SP	Frequência
Apresentação da prestação de contas incompleta e insubsistente	2	2	2	3	2	2	13
Descumprimento de obrigação de prestar contas à concedente	2	0	0	0	1	2	5
Ausência de comprovação de despesas	1	2	4	8	3	2	20
Movimentação irregular em contas bancárias	0	1	1	3	1	2	8
Superfaturamento de faturas	1	2	2	5	1	0	11
Emissão de notas fiscais/faturas em desconformidade com as respectivas planilhas de custos	0	1	2	4	1	0	8
Não elaboração do objeto principal do termo de parceria	1	0	0	2	0	2	5
Pagamento de despesas sem nexos com o objetivo do termo de parceria	1	1	1	2	1	3	9
Alocação de funcionário da OSCIP como gestor do contrato, infringindo o art. 3º da lei 9.790/99.	0	0	0	2	1	2	5
Ausência de comprovação do serviço prestado	1	1	2	2	1	1	8
Frequência	9	10	14	31	12	16	92
%	4,5%	5,0%	6,9%	15,3%	5,9%	7,9%	45,5%

Fonte: elaborado pelos autores

As OSCIPs que apresentaram os maiores números de irregularidades pertencem aos estados da Bahia (9), Distrito Federal (10), Pernambuco (14), Paraná (31), Rio de Janeiro (12) e São Paulo (16). O estado do Paraná abrangia 7 entidades (11,3% do total) dentro da pesquisa, mas na elaboração da análise por tipo de irregularidade, é o estado que mais apresenta situações irregulares promovidas pelas OSCIPs analisadas, com 15,3% dos casos. O estado de Pernambuco continha o maior número de entidades encontradas, 14,5% (9 casos) e dispunha de 6,9% do total de irregularidades verificadas. As irregularidades encontradas tiveram origem nos estados da qual as OSCIPs foram contratadas, sendo que a origem da entidade contratada pode ser diferente do local onde o serviço foi prestado.

Pelos comentários expressados pelo TCU, existem irregularidades cometidas por falta de conhecimento da forma adequada de prestação de contas por parte dos dirigentes das OSCIPs. Houveram situações em que havia fortes indícios de criação de entidades de “fachada”, ou seja, aquelas que foram criadas com a finalidade de desvio de recursos públicos. Outros casos apresentaram situações em que os dirigentes das OSCIPs receberam valores por meio dos termos de parceria, o que é vedado pela Lei nº. 9.790/99.

Os dados foram coletados e analisados considerando o tipo de irregularidade encontrada nos acórdãos. Durante a coleta observou-se acórdãos que estavam relacionados devido a recursos requeridos pelas entidades em análise. Portanto, foram excluídos acórdãos que tratavam do mesmo Termo de Parceria, OSCIP e ente público, totalizando 77 acórdãos como amostra final do estudo. Na tabela 2 são apresentadas as tipologias encontradas e classificadas por quantidade de entidades em que ocorreram tais irregularidades.

Tabela 3 - Quantidade de Entidades por Tipologia das Irregularidades – 2005 a 2016

Modalidade	Tipo de irregularidade	Frequência
Comprovação de documentos	Ausência de comprovação despesas executadas	26
	Elaboração de um orçamento não confiável	5
	Inconsistência na comprovação da contrapartida do serviço	4
	Falta de comprovação de recolhimento de tributos	3
	Cheques depositados relativos a bancos não credenciados	1
Total por modalidade		39
Prestação de contas	Apresentação da prestação de contas incompleta e insubsistente	17
	Descumprimento de obrigação de prestar contas ao concedente	15
Total por modalidade		32
Execução do objeto físico	Ausência de comprovação do serviço prestado	15
	Emissão de notas fiscais/faturas em desconformidade com as respectivas planilhas de custos	10
	Não elaboração do objeto principal do Termo de Parceria	7
	Atingimento parcial dos objetivos do Termo de Parceria	5
	Deficiência na Fiscalização dos serviços	3
	Abandono do Projeto	1
Total por modalidade		41
Aplicação dos recursos financeiros do projeto	Superfaturamento de faturas	16
	Pagamento de despesas sem nexos com o objetivo do Termo de Parceria	11
	Movimentação irregular em contas bancárias	9
	Depósitos em conta corrente para beneficiários sem vínculo com o recurso	4

	Não identificação da destinação dos recursos sacados e do respectivo credor	4
	Aplicação de recursos dos termos de parceria sem necessidade	4
	Presença de conflito de interesse	3
	Sobras de Termo de Parceria não devolvidas aos cofres públicos	3
	Falta de aplicação financeira para os recursos excedentes	3
	Utilização indevida dos recursos de taxas administrativas	3
	Pagamento de despesas em duplicidade	1
Total por modalidade		61
Aplicação nos recursos humanos do projeto	Alocação de funcionário da Oscip como gestor do contrato	7
	Burla dos direitos trabalhistas	7
	Justificativa não suficiente para contratação de pessoal	4
Total por modalidade		18
Inconsistência como Oscip	Irregularidades na constituição da OSCIP	4
	Serviços elaborados não constantes das finalidades da OSCIP	7
Total por modalidade		11

Fonte: elaborado pelos autores

Os dados apresentados na Tabela 3 demonstram que a tipologia mais encontrada nos acórdãos analisados são Ausência de Comprovação de Despesas, com 26 casos, seguido Apresentação de Prestação de Contas Incompleta e Insuficiente com 17 casos e Superfaturamento de Faturas, com 16 incidências. Os acórdãos tem como base para as constatações expressas na Tabela 3, a Lei nº 9.790/99 que qualifica as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Sobre os recursos envolvidos, a ênfase dada nos acórdãos está na questão da contratada não ter o controle adequado sobre os gastos incorridos com as despesas dos projetos. Os relatores do TCU, quando da análise dos termos de parceria, colocam como pressuposto que para a execução do projeto a OSCIP contratada deve ter condições regulares para execução do objeto, incluindo recursos humanos e físicos. Logo, na ausência desta estrutura, as falhas incorridas são vistas como faltas administrativas das contratadas.

Diante da perspectiva apresentada por Guimarães (2008) ao afirmar que a investigação dos recursos públicos destinados à OSCIPs contribui para identificar a responsabilidade daqueles que coordenam recursos públicos, pode ser destacada a tipologia da irregularidade classificada como Conflito de Interesse. Nesse item foram encontrados serviços prestados por empresa privada subcontratada pela OSCIP e que o sócio desta empresa privada possuía parentesco em primeiro grau com o dirigente da OSCIP que a contratou, demonstrando que há efetivamente interesses difusos à boa utilização dos recursos públicos e que sem uma investigação ou auditoria, situações como esta não seriam constatadas. Graciliano et al. (2010), também afirmam que a auditoria é realizada para verificar se os dispositivos legais são efetivamente cumpridos, ponderando então, que situações de conflito de interesse pode ser caracterizado como distribuição indireta de lucros, o que está proibido pela Lei nº 9.790/99.

Sobre a tipologia de irregularidade nas prestações de contas, aquelas atribuídas pelas decisões recaem não apenas sobre o responsável pela OSCIP, mas também sobre aquele designado pela contratante como responsável pelo controle (indicação de servidor público ou constituição de comissão). Para tanto, há de ser identificadas falhas em relação a fiscalização

por parte dos órgãos contratantes quanto ao acompanhamento e controle da prestação de serviço pela OSCIP. Apesar do foco deste trabalho não estar direcionada a contratante, nos relatos dos acórdãos há um destaque quanto a recomendação de que da Lei nº 8.666/93 (Lei das Licitações) seja atribuída para a realização de compras feitas pelas OSCIPs utilizando recursos públicos.

Analisando as modalidades, a percepção sobre os recursos financeiros tem destaque. Nas discussões dos acórdãos desta pesquisa, os achados indicam que a *accountability* empregada pelo Tribunal de Contas da União foca no emprego dos recursos públicos por parte dos gestores designados para sua execução. Logo, há uma confirmação condizente com o estudo de Rocha (2009) quanto a prestação de contas como objeto importante no emprego da *accountability*.

Concentrar na modalidade de aplicação nos recursos humanos do projeto realça os achados quanto algumas características típicas em relação a contratação de pessoal. Entre elas, designar pessoal da OSCIP como gestor de um contrato, quando este desempenhava atividades, também, na instituição contratante. Houveram relatos acerca das obrigações trabalhistas e relacionadas a contratação de mão de obra a fim de facilitar os termos burocráticos, uma vez que através dos órgãos públicos tal terceirização não seria possível devido a obrigação por concurso público. Daí se tem um índio em burlar as regras para a utilização das OSCIPs para um interesse específico, utilizando estas para outros fins. Destaque para área da saúde que apesar de não ter representação na amostra desse estudo de forma significativa, passou por diversas recomendações do TCU por usar recursos do Sistema Único de Saúde (SUS) com a terceirização frequente dos serviços de saúde através das OSCIPs, sendo que o entendimento é que as mesmas devem responder pela administração gerencial e não a gerência propriamente dita de uma atividade pertinente do Estado. Há um entendimento por parte dos órgãos de fiscalização, como por exemplo, o Tribunal de Contas da União e o Tribunal de Contas do Estado, de que há um desvio de finalidade por parte das entidades públicas ao contratar OSCIPs e outras entidades sem fins lucrativos. Essa é uma questão já destacada nos achados de Do Carmo Dalto, Lopez e Martinez (2014).

Tendo como ponto de partida as OSCIPs, há também uma constatação de desvio de finalidade em alguns termos de parceria firmados e inconsistência nas entregas dos objetos contratados assim como, a não entrega do objeto contratado no Termo de Parceria. As modalidades de execução do objeto físico e inconsistências como OSCIP apresentam tais informações. A importância dada a estes itens ressalta a falta de estrutura administrativa, incluindo instrumentos de controle. Deve-se observar que tais informações da prestação contas dos termos de parceria, são repassados aos órgãos públicos contratantes por uma obrigação legal. Porém, não há uma obrigação de que esta prestação de contas deve ser tornada pública, favorecendo a transparência conforme destacado nas pesquisas de Campos, Moreira e Scalzer (2014) e Valencia, Queiruga e Gonzáles-Benito (2015).

De uma forma geral, os achados nos acórdãos contribuem com a falta de controle por parte dos órgãos contratantes e por parte das OSCIPs e zelo na prestação de contas indicando que os mecanismos de controle são dotados de falhas e até mesmo, em certos pontos, podem estar ausentes. Isso pode ser demonstrado uma vez que há infrações recorrentes e até mesmo, repetidas pela mesma OSCIP em órgãos públicos diferentes. Os relatórios não apontam, também, a realização de auditoria sobre esses termos de parceria por nenhuma das partes. Indica apenas que deve haver a prestação de contas, sendo este o objeto utilizado de verificações por parte do TCU das irregularidades aqui apontadas neste trabalho.

6 Conclusão

O presente trabalho investigou os requisitos de *accountability* utilizados pelo TCU na investigação da responsabilidade sobre aportes financeiros firmados nos termos de parceria junto as OSCIPs. A análise sobre os conteúdos dos acordos provenientes do Tribunal de Contas da União, permitiram identificar como medida de intensidade da *accountability* o pressuposto do controle burocrático destacado por Denhardt e Denhardt (2000), uma vez que a base para a investigação estão enlaçados a Lei nº 9.790/99 que qualifica as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e institui e disciplina os Termos de Parceria. Além de tal pressuposto, há uma ênfase em investigar a administração das organizações envolvidas a fim de resguardar os recursos financeiros direcionados a projetos de interesse social (KLUVERS, 2003; KALDOR, 2003; KOPPELL, 2005), bem como verificar a execução dos dispêndios financeiros do Termo de Parceria.

No entanto, os achados do TCU indicam uma falta de disciplinas de controle nas OSCIPs e de responsabilidade (*Accountability*), quando da análise das peças das prestações de contas de tais entidades junto aos seus órgãos contratantes. A disciplina por utilizar a Licitação como meio de contratação, também, tornou-se recorrente nos achados do TCU uma vez que tal prática não foi confirmada em nenhum dos relatórios analisados, bem como medições de desempenho e transparência dos recursos empregados pelas OSCIPs por meio dos Termos de Parceria. Prática esta defendida nas pesquisas internacionais quando destacam uma maior avaliação dos projetos das organizações do terceiro setor (ARVIDSON, 2009; ELLIS, 2009), com práticas de medir os resultados em detrimento da análise simplista dos processos realizados (KENDALL; KNAPP 2000; SHAW; ALLEN, 2006).

As limitações desse estudo, importam em não ter diretamente como verificar a prestação de contas de tais OSCIP's uma vez que não há obrigatoriedade para a sua apresentação a sociedade. Entende-se que a prestação de contas é uma formalização do dever dos responsáveis por recursos públicos em apresentar para onde foram destinados tais recursos. Mas verificar tais recursos demanda ter fontes confiáveis de informação de forma oportuna e tempestiva.

Para futuras pesquisas, espera-se análises aprofundadas sobre análises de desempenho para tais organizações e sobre as punições decorrentes das irregularidades cometidas não só por estas, mas também, por aqueles responsáveis por fiscalizar os termos de parceria em sua execução.

Referências

ABOUASSI, K.; TRENT, D. L. NGO Accountability from an NGO Perspective: Perceptions, Strategies, and Practices. **Public Administration and Development**, 2016, v. 36, n. 4, 283-296 p.

ARVIDSON, M.. **Impact and evaluation in the UK third sector: reviewing literature and exploring ideas**. 2009.

AZEVESO, T. C. et al. Recursos públicos recebidos por organizações do terceiro setor no município de Feira de Santana: um estudo das prestações de contas aos agentes governamentais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. **Anais...** Gramado: RS, 2008, v.18.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições, 2004, 70 p.

BODE, I.; BRANDSEN, T.. **State–third sector partnerships: A short overview of key issues in the debate.** 2014.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **Organizações sociais.** Brasília, 1997. (Cadernos MARE da Reforma do Estado).

Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 mai. 1998. Seção 1, p. 8.

Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 mar. 1999. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria de natureza operacional.** 114 p. Brasília, DF, 2000.

CAMERON, W. Public accountability: Effectiveness, equity, ethics. **Australian Journal of Public Administration**, 2004, v. 63, n. 4, 59-67 p.

CAMPOS, G. M.a; MOREIRA, R. de L.; SCALZER, R. S.. Financial reporting: reflection on transparency in the third sector. **Sociedade, contabilidade e gestão**, 2015, v. 9, n. 3

CASTALDELLI JÚNIOR, E.. **Divulgação de desempenho de órgãos públicos: uma Análise de Conteúdo dos relatórios de gestão do Tribunal de Contas da União.** Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. 2010.

CLIFFORD, D.; GEYNE-RAHME, F.; MOHAN, J.. Variations between organisations and localities in government funding of third-sector activity: evidence from the national survey of third-sector organisations in England. **Urban Studies**, v. 50, n. 5, p. 959-976, 2013.

DART, Raymond. The legitimacy of social enterprise. **Nonprofit management and leadership**, 2004, v. 14, n. 4, 411-424 p.

DE BRITO, S. M. F.; DA SILVA DANTAS, M. G.. Julgamento da prestação de contas dos partidos políticos do estado do rio grande do norte: quais aspectos se relacionam com sua aprovação e desaprovação?. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 6, n. 1, p. 188-208, 2016.

DENHARDT, R. B.; DENHARDT, J.V. The new public service: Serving rather than steering. **Public administration review**, 2000, v. 60, n. 6, 549-559 p.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo.** 18. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

DO CARMO DALTO, C.; NOSSA, V.; LOPO MARTINEZ, A.. Recursos de Convênio entre Fundações de Apoio e Universidades Federais no Brasil: um estudo dos acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU). **Revista Universo Contábil**, 2014, v. 10, n. 2

EBRAHIM, A.. Making sense of accountability: Conceptual perspectives for northern and southern nonprofits. **Nonprofit Management and Leadership**, 2003, v. 14, n. 2, 191-212 p. 2003.

ELLIS, J. Monitoring and evaluation in the third sector: Meeting accountability and learning needs. In: **Paper for the 15th NCVO/VSSN Researching the Voluntary Sector Conference 2009**. 2009.

FERRAREZI, E. R. **A reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil: a criação da Lei das Oscip (Lei 9.790/99)**. 2009.

GUIMARÃES, L. S. R. **Governança no terceiro setor: estudo descritivo-exploratório do comportamento de conselhos curadores de fundações empresariais no Brasil**. 2008. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

FURNEAUX, C.; RYAN, N. Modelling NPO–Government Relations: Australian case studies. **Public Management Review**, 2014, v. 16, n. 8, p. 1113-1140 p.

GARROW, E. E. Receipt of government revenue among nonprofit human service organizations. **Journal of Public Administration Research and Theory**, 2010, v. 21, n. 3, 445-471 p.

GRACILIANO, E.A. et al. Accountability na administração pública federal: contribuição das auditorias operacionais do TCU. **Pensar Contábil**, 2010, v. 12, n. 47

GRATERON, I. R. G.a. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de estudos**, 1999, n. 21, 01-18 p.

KALDOR, M.. Civil society and accountability. **Journal of Human Development**, 2003, v. 4, n. 1, 5-27 p.

KENDALL, J.; KNAPP, Martin. Measuring the performance of voluntary organizations. **Public Management Review**, 2000, v. 2, n. 1, 105-132 p.

KLUVERS, R.. Accountability for performance in local government. **Australian Journal of Public Administration**, 2003, v. 62, n. 1, p. 57-69 p.

KOPPELL, J. G.S. Pathologies of accountability: ICANN and the challenge of “multiple accountabilities disorder”. **Public administration review**, 2005, v. 65, n. 1, 94-108 p.

MÂNICA, F. B. Panorama históricolegislativo do Terceiro Setor no Brasil: do conceito de Terceiro Setor à Lei das OSCIP. Terceiro Setor. Empresas e Estado–Novas Fronteiras entre o Público e o Privado. **Minas Gerais: Fórum**, 2007, 163-194 p.

MARTINS, H. F.. Reforma do Estado na era FHC: diversidade ou fragmentação da agenda de políticas de gestão pública. **Rio de Janeiro: EBAPE/FGV**, 2004.

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

PAES, J. E. S.. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. Brasília Jurídica, 2004.

PETTIJOHN, S. L. et al. Nonprofit-government contracts and grants: Findings from the 2013 national survey. **Washington, DC: Urban Institute**, 2013.

RANCI, C.. The Long-Term Evolution of the Government–Third Sector Partnership in Italy: Old Wine in a New Bottle?. **VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, 2015, v. 26, n. 6, p. 2311-2329 p.

ROCHA, Arlindo C. AC Accountability na Administração Pública: a Atuação dos Tribunais de Contas. **ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD, XXXIII, São Paulo**, 2009, 1-16 p.

RODRÍGUEZ, M. del M. G.; PÉREZ, M. del C. C.; GODOY, Manuel López. Determining factors in online transparency of NGOs: A Spanish case study. **VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, 2012, v. 23, n. 3, 661-683 p.

SANO, H.. **Nova Gestão Pública e accountability: o caso das organizações sociais paulistas**. 2003. Tese de Doutorado.

SHAW, S.; ALLEN, J. B. “We Actually Trust the Community:” Examining the dynamics of a nonprofit funding relationship in New Zealand. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, 2006, v. 17, n. 3, 211-220 p.

SOLDI, A. R. et al. Transparência no Terceiro Setor: um estudo sobre as organizações filantrópicas. **Jovens pesquisadores**, 2007, v. 4, n. 1, 1-13 p.

Sunder, S. **Teoria da Contabilidade e do Controle**. São Paulo: Atlas, 2014.

VALENCIA, L.A. R.; QUEIRUGA, D.; GONZÁLEZ-BENITO, J.. Relationship between transparency and efficiency in the allocation of funds in nongovernmental development organizations. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, 2015, v. 26, n. 6, p. 2517-2535 p.

WAINWRIGHT, S. Measuring impact: A guide to resources. **London, NCVO**, 2002.