

## **PROVA PERICIAL CONTÁBIL: Diretrizes e Procedimentos atualizados pela Lei 13.105/2015 e com Ênfase na NBC TE-Entidades Terceiro Setor**

**MSc. Carmem Lana Pereira Curvelo**

**Perito Judicial Joao Carlos de Souza Ximenes**

**RESUMO:** Através do presente estudo, este artigo baseado em pesquisa bibliográfica e processuais na Ação de Prestação de Contas com o intuito de agregar conhecimentos sólidos no tocante a analisar a estruturação das demonstrações Financeiras e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas das entidades do Terceiro Setor, de acordo com NBC TE, NBC T 10.18, NBC T 10.19 nas ações de Prestação de Contas. Desta forma, o presente estudo a de dar uma missão aos peritos-contadores o papel importante de em seus Laudos destacar se as entidades periciadas adotaram as Normas Brasileiras Contábeis vigentes, com total transparência no processo de gestão das organizações e, considerando essa adoção como procedimento relevante para conclusão do Laudo Pericial Contábil destas Entidades. Em seguida é apresentado o tema da teoria *accountability*, uma prestação de contas transparente que atende os mais diversos e distintos stakeholders. Com base neste estudo sugere-se a sua utilização nos procedimentos científicos da perícia contábil na ação de prestação de contas das entidades do Terceiro Setor e de contribuir com a mais elevada das prestações de contas: a justiça, no fabrico das suas decisões. Baseia-se este artigo em pesquisas bibliográficas e de campo processual jurídico, onde constata-se interpretações ambíguas e polissêmica nos Laudos Periciais Contábeis das ações de Prestações de Contas do Terceiro Setor, impactando a evolução da construção de vanguarda da ciência jurídica e contábil. Apresenta-se também como ênfase na nova linguagem jurídica contábil, uma vez que representa o estudo das anormalidades que se verificam no desenvolvimento da teoria pura da contabilidade das entidades do Terceiro Setor, quando se busca a prova contábil.

**PALAVRAS-CHAVE:** Prova Pericial. Terceiro Setor. Prestação de Contas. Transparência. *Accountability*.

**ABSTRACT:** Through this Study, this article based on bibliographic and procedural research in the Accountability Action with the purpose of aggregating solid knowledge in analyzing the structuring of the Financial statements and the minimum information to be disclosed in explanatory notes of entities of the Third Sector , according to NBC TE, NBC T 10.18, NBC T 10.19 in the Proceedings of Accounts. In this way, the present study is to give a mission to accountants the important role of their reports to highlight whether the audited entities adopted the Brazilian Accounting Standards in force, with full transparency in the management process of the organizations and considering this adoption as a procedure relevante for the conclusion of the Accounting Expert Report of these Entities. Following is the theme of accountability theory, a transparent accountability that serves the most diverse and distinct stakeholders. Based on this study it is suggested to use it in the scientific procedures of the accounting expertise in the rendering of accounts of the entities of the Third Sector and to contribute with the highest of the renderings of accounts: the justice, in the manufacture of its decisions. This article is based on bibliographical research and legal procedural field, where ambiguous and polysemic interpretations are found in the Accounting Expert Reports of the actions of Third-Party Accounts, impacting the evolution of the construction of the vanguard of legal and accounting science. It is also emphasized in the new accounting legal language, since it represents the study of the abnormalities that occur in the development of the pure accounting theory of Third Sector entities, when searching for accounting proof.

**KEY WORDS:** Expert Test. Third sector. Accountability. Transparency. Accountability .

## 1.Introdução

Este artigo é resultado de um trabalho realizado através de pesquisas bibliográfica, onde foram exploradas as bibliografias do terceiro setor, tendo como base livros das correntes teóricas jurídicas e contábeis do setor que guiam o agir dos peritos contadores nas análises documentais inseridas nos processos de prestação de contas das entidade do Terceiro Setor, além das análises das demonstrações financeiras com adoção das NBC T 10.18 e NBC T 10.19.

Na primeira etapa do trabalho, que foi concluída no mês de agosto do presente ano, foram exploradas as bibliografias do setor, tendo por base orientação da professora orientadora. Também explorada neste período de trabalho foi a vivencia da experiência de trabalho de perícia judicial contábil nas ações de prestações de contas, de onde pode ser realizada o diagnóstico da necessidade de profissionalização do Terceiro Setor no Brasil, sobretudo nas áreas jurídicas Contábeis, estas que infeliz e notoriamente não estão voltadas para a formação de profissionais com espirito público, dotados de senso crítico para uma boa atuação no campo do saber contábil-jurídico.

Na segunda etapa do trabalho, foi realizada pesquisas processuais eletrônicas de Laudo Pericial Contábil nas ações de prestação de contas das entidades do Terceiro Setor, com enfoque nas formas de regulação científica jurídica pertinentes a Lei 13.105/2015 e as Normas Brasileiras de Contabilidade- NBC TE.

Tanto o presente artigo, quanto a referida pesquisa processual eletrônica, tiveram o objetivo nobre de colaborar para o fomento de uma atuação cada vez mais eficaz de produzir provas periciais nas ações de Prestação de contas de alta dose técnica, e que para o sucesso deve congrega conhecimentos jurídicos, contábeis e sociológicos administrativos: - **jurídicos**, tendo em vista a análise das leis regulamentares do setor e seus modelos de transparência nas contas e demonstrações financeiras publicadas; **contábil**, por tratar de gestão de recursos financeiros, sejam eles frutos de captação, doação ou prestação de serviços; **sociológicos e administrativos**, visto que a técnica descrita deve ser

desenvolvida irrigada por preceitos sociológicos, quanto ao manuseio da coisa pública e princípios contábeis, de ética, transparência e confiabilidade.

Este artigo apresentará uma pesquisa sobre os padrões da *accountability*, *mas que ainda não tem uma tradução funcional em português, parafraseando Hoog (2015), mas apresentando diversos entendimentos nas ações de Prestação de contas.*

Parte-se da premissa que a administração das entidades do Terceiro Setor, distintamente do setor da *accountability*, deverá elaborar e publicar suas demonstrações financeiras com a máxima transparência e confiabilidade, como assim o determina a NBC T 10.18:

*“As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Entidades Sindicais e Associações de Classe são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos. Aplicam-se, às Entidades e Associações abrangidas por esta Norma, os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, com as alterações tratadas nos itens 10.18.5.1, 10.18.6.1, 10.18.7.1 e 10.18.8.1, todas as Normas Brasileiras de Contabilidade, suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.”*

## **2. TEORIA DA DEFINIÇÃO ACCOUNTABILITY NA PRESTAÇÃO DE CONTAS DO TERCEIRO SETOR**

Para denominar o campo das entidades sociais no Brasil são utilizadas diversas terminologias, entre as quais, Terceiro Setor, Entidades sem Finalidade de lucros, Organizações Sociais (O.S), Organizações Filantrópicas, Entidades Beneficentes, Entidades Religiosas ( OLAK; NASCIMENTO, 2006). Todavia, a definição que possibilite o entendimento do efetivo papel que desempenham no contexto social, econômico e político no país, há de se estudar e encontrar uma definição adequada.

A mais variada gama de organizações são inseridas no contexto geo-político e econômico do nosso país, desde aquelas simplesmente assistencialistas, até aquelas que buscam emancipação da sociedade civil, que prezam por uma sociedade mais justa e transformadora.

Existem e desenvolvem suas atividades públicas desde a colonização e com o seu crescimento no âmbito social e econômico, ganham espaço a largas margens no PIB (produto interno bruto). Inicialmente contavam com a plena dos jesuítas católicos e atualmente apresentam características laicas nas suas atuações. Todavia, com traços históricos de seu marco inicial de caráter de assistência, o setor mantém dificuldade em desvincular-se deste paradigma, e muitas das entidades trazem como único o conceito de caridade e bondade com os menos favorecidos, confundindo assim seu principal propósito, o de mutua assistência, infelizmente nosso país ainda tempos atuais, sofre influências de outros países, principalmente na Europa, que vincula as entidades do Terceiro Setor ao associativismo.

Na árdua tarefa de descrever e delimitar o setor das entidades do Terceiro Setor, **Koslinski (2007)** expõe que o setor é visto como estrutura de oportunidade política e também como um conjunto de novos canais de participação, que devem ser definidas, conforme suas formas estruturais e forma de atuação.

Importante destacar que de acordo com a Lei 13.105/2015, as O.S (Organizações Sociais) que atuam no Brasil, são divididas em dois grandes grupos: Associações e Fundações. As associações por sua vez, subdividem-se em O.S, aquelas cujas a forma de atuação são voltadas para a promoção de assistência social comprometidas com a sociedade civil. As Fundações podem ser Privadas ou Públicas, ambas são criadas com propósito único e a diferença entre ambas, são a forma que recebem seus recursos financeiros (LANDIM, 1988).

### **3. DIRETRIZES E PROCEDIMENTOS NA ACCOUNTABILITY**

A contabilidade do Terceiro Setor é peculiar, pois trata-se de análise de capital humano, para muitos contabilistas nos dias atuais, consideram árdua e de grande grau de dificuldade em adotar os procedimentos contábeis determinados nas Normas Brasileira de Contabilidade NBC TE, NBC T 10.18, NBC T 10.19; como mensurar o patrimônio líquido de uma entidade sem fins lucrativos? Chega-se a máxima de que as prestações de contas dificilmente poderão ser padronizadas em uma única modalidade ou Norma, para doadores, membros, associados, governos, a menos que seja todos um único grupo.

Com adequação as Normas do IASB, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) criou a NBC TE, propiciando desta forma maior transparência das atividades organizacionais e clareza na interpretação da prestação de contas das O.S, que devem ser segundo suas necessidades e possibilidades.

Jordam (2007), em publicação da Global Public Policy Institute (GPPI), aponta duas categorias que devem ser atendidas com a prestação de contas das O.S. Primeiramente, destacam-se os stakeholders que solicitam, requerem formalmente, exigem prestação de contas, com mecanismos coercitivos - geralmente grandes financiadores, parceiros e doadores, além do governo ( no caso das Fundações Públicas) que é o financiador.

Segundo, (KEYSTONE REPORTING, 2006) transparência deve ser característica inerente e divulgada nos meios publicitários relevantes, para uma organização que pretende ter finalidade pública e atuar no setor.

JORDAM (2007), explicita os pontos fracos e fortes na prestação de contas das entidades do terceiro setor, aproxima os seus stakeholders, tornando publicas as decisões internas mostra-se um a todos um alto grau de responsabilidade.

Outro entendimento, (KOSLINSKI, 2007) conceitua accountability de suma importância com seus relatórios financeiros, uso de recursos, eficiência, lisura e estratégias, relacionadas com seu impacto e sua performance, em médio prazo na comunidade.

Lloyd e Las Casas (2005) descrevem quatro seguimentos distintos de atuação da accountability, e deve ser elaborada pela organização, neste estudo cada tópico indica um grau de dificuldade, para que seja implementado com efetivo impacto:

a. Aos investidores, financiadores da entidade, estabelecidos os mecanismos nas obrigações contratuais;

b. Ao governo; através da própria legislação que regula o setor, de conhecimento prévio e na maioria das vezes, mínimo, da entidade;

c. Aos doadores eventuais e voluntários, os quais colocam em prática atividade fim da entidade, empenhando tempo e recursos financeiros pela causa, mas por vezes podem não entender as técnicas contábeis e jurídicas aplicadas ao setor para prestar contas aos seus stakeholders.

d. Aos beneficiários, os quais são os demandantes das tarefas executadas, a causa de existir de uma entidade e devem sentir-se parte dela, portanto devem estar habéis a participar dos procedimentos organizacionais.

Para uma prestação de contas eficaz, ainda cabe pontuar o tratamento equitativo, promovendo o mesmo grau de importância entre todos os interessados, sejam as organizações pares, os parceiros, os financiadores, os doadores, os governos, os membros e a comunidade, valorizando cada indivíduo por suas ações e comprometimento, sem com resultados positivos ou negativos da entidade, mantendo legitimidade, eficiência e boa reputação,

Este artigo sugere a auto-regulação com elaboração de códigos de ética e conduta, como mecanismo para a elaboração dos relatórios financeiros pela contabilidade deste setor. Segundo o entendimento de Jordam (2007) que pressupõe que conhecendo a entidade, apropriando-se dos ideais dela é muito mais simples criar mecanismos para seu controle interno e desenvolvimento. Deve-se articular seus valores com suas ações, construir uma missão e uma visão condizentes com boas práticas de Governança Corporativa e torna-las comuns entre todos os níveis hierárquicos.

Para os membros da entidade e seus stakeholders, a elaboração deste código propicia uma maior governança interna, uma melhor gestão financeira e clareza sobre leis e regulamentos externos.

A *accountability* entendida face todos os seus interessados, somente será possível através da vontade dos membros das entidades e de um modelo democrático de pensamento e de agir, tanto na esfera governamental, como nas ações praticadas pelas entidades sem fins lucrativos. Atualmente a contabilidade do terceiro setor é ampla e engloba inclusive, o conceito de controle popular dos órgãos representativos da sociedade.

O procedimento especial de prestação de contas pode ser proposto por quem deveria receber um balanço social da administração e não recebeu, em face de quem as deveria prestar; e por aquele que as deveria prestar, em face de quem deveria receber e não as quisesse. ( NERY JUNIOR, 2006, p.982).

#### **4. PROVA PERICIAL CONTÁBIL NA AÇÃO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DO TERCEIRO SETOR**

A contabilidade é uma ciência social, apta a contribuir para a mensuração da responsabilidade social das entidades do Terceiro Setor, pois emerge do fato de que, além de agentes econômicos que interagem na economia produzindo riquezas, são agentes sociais. O Prof<sup>o</sup> Wilson Alberto Zappa Hoog nos ensina que “ *Estamos vivendo o ápice da pós-conscientização da sociedade, nova realidade brasileira, pois em outros países, a política social e ambiental elementos da causa primeira, nos planejamentos administração de riquezas. Como exemplo, a França que, desde 1977, exige a publicação do Balanço Social.*” ( HOOG, 2017, p.815).

As inter-relações entre a função econômica e a função social apontam para a grande extensão da responsabilidade social. Os associados/membros das entidades do Terceiro Setor são peças fundamentais do ambiente, quanto maior for a motivação e qualidade de vida, maior será a produção da entidade.

A qualidade de vida é determinada e garantida pela Constituição Federal art.255, que trata do meio ambiente.

Os contadores de vanguarda (guarda-livros) já há bastante tempo passaram a sugerir e induzir os gestores das entidades do Terceiro Setor a implantarem controles internos que identificam o resultado da gestão social e que possam contribuir de forma preventiva a preservação do meio ambiente. Atualmente temos o §V do art. 176 da Lei 6.404/1976, que trata da demonstração do valor adicionado( Anexo I).

A atenção dos peritos para essa tarefa tem como início a evidenciação nas demonstrações financeiras, art. 176 da Lei 6.404/1976, envolvendo questões ou fatos relevantes de importância social, tais como:

I- O direito de manter sigilo sobre os aspectos comerciais, científicos, estratégicos, desde que o direito individual não prejudique o coletivo, pois todos tem o direito individual não prejudique o coletivo, pois todos tem o dever de colaborar com a Justiça - CPC/2015, art. 378;

II- A organização do conteúdo das demonstrações financeiras e suas notas explicativas;

III- A terminologia utilizada, especificamente ao nível de detalhes;

IV- Estudos de Impactos Sociais/ Ambientais;

V- Carta de Responsabilidade do administrador, Res.CFC;

VI- Qualidade dos Ativos;

VII- Treinamento e medidas preventivas;

VIII- Pesquisa e desenvolvimento de produtos/serviços orgânicos ou ecologicamente adequados;

IX- Balanço Social, ativos e passivos sociais;

X- Relatórios da administração e demonstrativos da política social e ambiental, como a demonstração do valor adicionado, ativos e passivos ambientais. Base Legal, art. 133, § I da Lei 6.404/76.

O valor adicionado é, em primeira análise, o valor que a organização agregou aos produtos e serviços, ou seja, com quanto a entidade contribui para a formação do Produto Interno Bruto-PIB, do país.

A filosofia contábil lembra que, entre as informações das notas explicativas, temos as sociais, e os atributos dessa informação são: confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade, e são normalizadas por Resolução do CFC-Conselho Federal de Contabilidade, as quais devem ser utilizadas como ferramenta na parametrização da extensão e profundidade da Perícia Contábil do Terceiro Setor.

*“ Os contadores Aromildo Sprenger da Cunha e Marco Antonio Perottoni, ambos do estado do Rio Grande do Sul, apresentaram no XV Congresso Brasileiro de Contabilidade/1996 - Ceará- Fortaleza, o resultado de um estudo sobre Balanço Social, onde foi dada ênfase aos contadores da França pela obrigatoriedade do Balanço Social para todas as empresas com mais de 300 empregados, independente da forma jurídica, Lei 77.769, de 12.07.1977.”*

Ao evidenciar matéria científica no Terceiro Setor, os peritos judiciais contemporâneos, trilham pelo caminho da equidade nos registros contábeis. Entretanto quando se trata de perícia em busca da responsabilidade social, não se pode desvincular o social do material e do ambiental.

O exemplo utilizado pelo professor Dr. Antonio Lopes de Sá é que a entidade que processa toras de madeira deve ter como responsabilidade o reflorestamento.

A moderna teoria pura da contabilidade (Livro Teoria Pura da Contabilidade, 2010, p.236) demonstra que a contabilidade, como ciência social, tem as

condições de generalidade, certeza e busca das causas, tem plena fundamentação epistemológica.

O perito judicial ao evidenciar o desempenho do Balanço Social, revela a política social e econômico-financeira da entidade do Terceiro Setor nas mais variadas atividades, tais como:

- Geração de empregos diretos ou indiretos;
- Investimento nos colaboradores;
- Investimentos em tecnologia de ponta;
- Rédito do relacionamento com seus stakeholders;
- A política para os elementos essenciais a vida: o ar, a água, o solo, a manutenção da qualidade da vida;
- A política financeira e econômica, a capacidade de pagamento, o retorno do capital de giro, as sobras e o destino gerado;
- Origem e Aplicação de Recursos Financeiros;
- Os produtos e serviços gerados, qualidade, garantia, tecnologia, etc;
- A demonstração do valor Agregado, nos termos da Lei 6.404/76, art. 188.

Destarte, ainda que descartada, a princípio, a aplicabilidade da ação de prestação de contas com relação as demonstrações financeiras já aprovadas, por faltar ao administrador o interesse jurídico de agir, outras medidas podem ser adotadas dentro do arcabouço jurídico brasileiro, para substituí-la visando o interesse legítimo do administrador em obter acesso transparente as contas da administração da entidade da qual é parte.

Partindo da premissa da complexidade que envolve o assunto, o perito judicial deverá avaliar caso a caso para a definição de quais prerrogativas competem ao administrador no exercício do seu direito e dever de fiscalização, pelo que se recomenda, para se tenha maior segurança jurídica na prova pericial contábil.

## 5. CONCLUSÃO

A questão da Transparência na prestação de contas nas entidades do Terceiro Setor, torna-se um elemento relevante para distinguir e criar políticas éticas, possibilitando o reconhecimento dos papéis sociais, políticos e econômicos das organizações. Todavia, as brechas no marco regulamentar e no regime de prestação de contas das entidades do Terceiro Setor, corroboram para a demanda de litígios judiciais.

Evidencia-se a importância do papel do perito judicial nos arcabouços jurídicos e há de ser imprescindível a inovação para o campo da *accountability*, fomentará a legitimidade esperada da prova pericial contábil.

Enfim, o presente estudo teve por objeto o estudo das práticas contábeis e por objetivo de agregar a correta interpretação do sentido prestação de contas do Terceiro Setor, a luz das normativas civis, além do regime que regulamenta a política contábil dessas organizações aos peritos judiciais contabilistas. Tal pesquisa baseia-se em identificar e interpretar as interligações dentre a ciência contábil e a ciência jurídica.

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, **Código de Processo Civil** de 2015.

ZAPPA HOOG, Wilson Alberto. **Prova Pericial Contábil: teoria e prática**, Curitiba, Juruá, 2017.

LANDIM, Leilah; CARVALHO, Luiz Antonio de; **Projeto Transparência e Prestação de Contas da Sociedade Civil na America Latina**. Disponível em: <[www.rits.org.br](http://www.rits.org.br)>. Acesso em: 26 Ago.2017.

PEREIRA CURVELO, Carmem Lana; **Terceiro Setor: O Impacto na Adoção IASB/IFRS nas Organizações de Economia Social**, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2016.

MOREIRA RIBEIRO, Filipa; FERREIRA SANTOS, Sofia; **A Fiscalidade e as Organizações de Economia Social**, Portugal, Vida Econômica, 2013.

SOUZA CAMPOS, Lucila Maria de; AVILA LERIPIO, Alexandre de; **Auditoria Ambiental: Uma ferramenta de Gestão**, Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor; REZENDE, Amaury José; OLAK ALVES CRUZ, Cassia Vanessa; OLAK, Paulo Arnaldo; **Contabilidade do Terceiro Setor: Uma Abordagem Operacional aplicável as Associações, Fundações, Partidos Políticos e Organizações Religiosas**, Atlas, 2012.

ACÇÃO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS e a Função da Perícia contábil. Disponível em: <[www.coad.jusbrasil.com.br/noticias/2152247/acao-de-prestacao-de-contas-e-a-funcao-da-pericia-contabil](http://www.coad.jusbrasil.com.br/noticias/2152247/acao-de-prestacao-de-contas-e-a-funcao-da-pericia-contabil)>. Acesso em 26 Ago. 2017.





